RADU DORIN LENGHEL

CONTROL ŞI AUDIT FINANCIAR-CONTABIL

EDITURA RISOPRINT
2008

Scanned with OKEN Scanner

© 2008 RISOPRINT

Toate drepturile rezervate autorului & Editurii Risoprint.

Editura RISOPRINT este acreditată de C.N.C.S.I.S. (Consiliul Național al Cercetării Științifice din Învățământul Superior).
Pagina web a CNCSIS: www.cncsis.ro

Toate drepturile rezervate. Tipărit în România. Nici o parte din această lucrare nu poate fi reprodusă sub nici o formă, prin nici un mijloc mecanic sau electronic, sau stocată într-o bază de date fără acordul prealabil, în scris, al autorului.

All rights reserved. Printed in Romania. No parts of this publication may be reproduced or distributed in any form or by any means, or stored in a data base or retrieval system, without the prior written permission of the author.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
LENGHEL, RADU DORIN
Control și audit financiar-contabil /
lect. univ. drd. Radu Dorin Lenghel. - Cluj-Napoca : Risoprint, 2008
Bibliogr.
ISBN 978-973-751-688-6

657.63
336.148

Director: GHEORGHE POP
Consilier editorial: MIRCEA DRĂGAN
Tehnoredactare computerizată: RADU DORIN LENGHEL
Design copertă: SANDA AVRAM

Referenți științifici:
Prof. univ. dr. IOAN OPREAN
Conf. univ. dr. IRIMIE EMIL POPA

Tiparul executat la:

Tipografia Universității "Dimitrie Cantemir"
Cluj-Napoca • Str. T. Mihali nr. 59

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CAP. 1. CONTROLUL INTERN..... 1

1.1. Obiectivele generale ale controlului intern..... 1
1.2. Componentele controlului intern 6
1.3. Organizarea controlului intern..... 23

1.3.1. Controlul financiar preventiv..... 23
1.3.2. Controlul ierarhic..... 25
1.3.3. Controlul financiar de gestiune..... 26
1.3.4. Controlul neutru realizat de cenzori..... 27
1.3.5. Auditul intern..... 29

1.4. Procedurile controlului intern pentru asigurarea integrității patrimoniului..... 49

1.4.1. Controlul existenței şi integrității patrimoniului... 49
1.4.2. Controlul încadrării gestionarilor şi a garanțiilor materiale..... 50
1.4.3. Controlul recepționării, depozitării şi pazei bunurilor..... 51
1.4.4. Controlul eliberării bunurilor de către gestionari 53
1.4.5. Controlul încasărilor şi plăților în numerar şi fără numerar..... 54
1.4.6. Controlul organizării şi exercitării formelor proprii de control intern..... 55
1.4.7. Controlul prin inventariere..... 56
1.4.8. Controlul organizării şi conducerii corecte a contabilității..... 70
1.4.9. Stabilirea răspunderii ca modalitate de valorificare a constatărilor controlului intern..... 75

CAP. 2. CONTROLUL FINANCIAR-FISCAL..... 79

2.1. Organizarea controlului financiar-fiscal..... 79

2.1.1. Ministerul Economiei şi Finanțelor..... 79
2.1.2. Agenția Națională de Administrare Fiscală..... 81
2.1.3. Structura de Administrare Fiscală pentru activitatea de control fiscal..... 85
2.1.4. Garda Financiară..... 92

Scanned with OKEN Scanner

2.2. Procedura fiscală..... 97

2.2.1. Pregătirea inspecției fiscale..... 97
2.2.2. Realizarea inspecției fiscale..... 106
2.2.3. Elementele privind valorificarea constatărilor controlului fiscal..... 130
2.2.4. Colectarea creanțelor fiscale..... 133
2.2.4.1. Aspecte generale privind creanțelor fiscale..... 133
2.2.4.2. Stingerea creanțelor fiscale..... 134

2.3. Principalele măsuri de sancționare contravențională şi penală pentru abateri de la legislația fiscală..... 145

CAP. 3. AUDITUL FINANCIAR..... 151

3.1. Calitatea şi activitățile de audit financiar..... 151
3.2. Obiectivele auditului financiar..... 153

3.3. Etapele auditului financiar..... 155

3.3.1. Pregătirea angajamentelor de audit..... 155
3.3.2. Planificarea misiunilor de audit..... 161
3.3.3. Evaluarea şi aprecierea controlului intern..... 164
3.3.4. Controlul conturilor..... 171
3.3.5. Întocmirea raportului de audit..... 180

3.4. Responsabilitatea auditorilor..... 187

CAP. 4 EXPERTIZA CONTABILĂ..... 191

4.1. Clasificarea expertizelor contabile..... 191

4.2. Norme de comportament profesional specifice misiunilor de expertiză contabilă..... 192

4.3. Norme de lucru specifice misiunilor de expertiză contabilă..... 196

4.4. Norme de raport specifice misiunilor de expertiză contabilă..... 200

Scanned with OKEN Scanner

4.5. Metodologia de verificare şi avizare a expertizelor contabile judiciare..... 205

4.6. Răspunderea experţilor contabili..... 209

BIBLIOGRAFIE..... 215

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1. CONTROLUL INTERN

1.1. Obiectivele generale ale controlului intern

Controlul intern, datorită caracterului său sistematic şi atotcuprinzător, răspunde nevoilor de informare ale membrilor Consiliului de Administraţie şi ai Comitetului de Direcţie, precum şi ale celorlalte persoane care deţin funcţii de conducere şi de execuţie, favorizând dialogul dintre aceştia, asigurând transparenţa şi democraţia.

Pe baza informaţiilor furnizate de controlul intern, conducerea are posibilitatea să-şi *fundamenteze mai judicios deciziile manageriale* referitoare la programele de activitate, la organizarea şi coordonarea structurilor entităţii, la delimitarea responsabilităţilor pe compartimente şi pe persoanele implicate în efectuarea tranzacţiilor şi operaţiunilor respective şi în consemnarea şi prelucrarea informaţiilor.

Urmărind efectuarea tranzacţiilor şi operaţiunilor în conformitate cu normele legale şi cu deciziile conducerii, controlul intern previne şi elimină neregulile şi eventualele conflicte din interiorul entităţii sau dintre entitate şi terţi (organe fiscale, clienţi, creditori etc.).

Pentru a contribui la asigurarea continuităţii activităţii (perenităţii) entităţii şi la atingerea obiectivelor manageriale, controlul intern urmăreşte în permanenţă şi în cadrul tuturor categoriilor de entităţi, patru obiective generale:[1]

- securitatea activelor şi informaţiilor precum a celorlalte elemente care aduc avantaje economice pentru entitate;
- calitatea informaţiilor;
- respectarea directivelor, normelor şi procedurilor;
- optimizarea utilizării resurselor.

1 **Securitatea şi conservarea potenţialului productiv** al entităţii, în sens larg se refera la:

[1] Oprean Ioan, Popa Irimie, Lenghel Radu Dorin "Procedurile auditului şi ale controlului financiar", Editura Risoprint,Cluj-Napoca 2007, pag.18.

- securitatea activelor contabile (active imobilizate şi active curente);
- securitatea şi confidenţialitatea informaţiilor;
- securitatea socială a angajaţilor;
- protejarea imaginii întreprinderii etc.

Pentru asigurarea securităţii potenţialului productiv al entităţii, controlul intern se bazează pe normele şi procedurile interne aprobate de conducere referitoare la:

- iniţierea şi aprobarea tranzacţiilor şi operaţiunilor;
- gestionarea şi accesul la activele entităţii;
- protejarea şi accesul la fişiere şi înregistrări;
- inventarierea activelor şi datoriilor, etc.

Aceste norme şi proceduri interne stabilesc: cine are accesul la active şi fişiere, când, în ce scop, pe baza cărei autorizaţii; cine iniţiază şi cine aprobă tranzacţiile şi operaţiunile; cine şi când verifică modul de derulare a operaţiunilor şi existenţa activelor şi datoriilor etc.

2 **Calitatea informaţiilor**. Controlul intern trebuie să ofere conducerii o asigurare rezonabilă asupra faptului că informaţiile puse la dispoziţia acesteia reflectă imaginea fidelă, adică sunt culese şi prelucrate conform regulilor şi procedurilor stabilite şi în mod sincer, respectându-se criteriul regularităţii şi sincerităţii informaţiilor.

Cadrul general contabil elaborat de către IASC/IASB stabileşte că pentru a fi utile procesului decizional informaţiile trebuie să fie:

- inteligibile, uşor de înţeles de către utilizatori;
- relevante (pertinente), adaptate la nevoile utilizatorilor şi furnizate la momentul oportun;
- credibile, verificabile şi nepărtinitoare;
- comparabile în timp şi în spaţiu;
- avantajele obţinute de utilizatorii de informaţii trebuie să fie superioare costului acestora.

Referitor la sistemul contabil din întreprindere, controlul intern urmăreşte **calitatea** informaţiilor şi în special dacă sunt respectate următoarele **criterii**:

- Exhaustivitatea şi integritatea înregistrărilor
- Realitatea înregistrărilor
- Exactitatea înregistrărilor

a. Exhaustivitatea şi integralitatea înregistrărilor

Acest criteriu cere ca toate tranzacţiile şi operaţiunile care au loc într-o entitate, să fie reflectate în documente justificative corespunzătoare şi să fie înregistrate în contabilitate fără omisiuni şi fără repetări. În acest

Scanned with OKEN Scanner

sens, controlul intern urmăreşte fiabilitatea sistemului de numerotare (manual sau automat) practicat în întreprindere.

În scopul asigurării preluării integrale a documentelor justificative în sistemul automat de prelucrare a datelor se utilizează mai multe procedee, dintre care amintim procedeul „prin număr de control" care constă în confruntarea manuală sau automată a numărului de poziții din Jurnalul de înregistrare cu numărul de documente predate spre prelucrare conform „Borderourilor de predare a documentelor".

Verificând înregistrările din registre şi jurnale, controlul intern poate depista situațiile în care unele documente au fost omise sau au fost înregistrate de mai multe ori.

- corelația dintre rulajele şi soldurile unor conturi, precum şi soldurile anormale. Astfel, controlul intern poate analiza corelațiile dintre conturile clienți, venituri din vânzări şi TVA colectată. De asemenea, soldul debitor al contului furnizori se poate datora neînregistrării corecte a facturilor de aprovizionare, confuziilor între analiticele acestui cont, plății de mai multe ori a facturilor: prin casă, prin bancă sau prin instrumente de plată diferite.
- dacă înregistrările contabile nu se materializează pe suport de hârtie, pentru controlul aplicațiilor informatizate se apelează la „jocuri de încercare" denumite şi „parcurs de sistem" care se bazează pe prelucrarea manuală a unui eşantion de documente sau pe prelucrarea după un alt program informatic şi compararea rezultatelor.

b. Realitatea înregistrărilor

Toate informațiile înregistrate în contabilitate şi sintetizate în situațiile financiare trebuie să fie **justificabile şi verificabile** pe baza documentelor justificative.

Toate elementele patrimoniale reflectate în contabilitate trebuie să fie în concordanță cu realitatea faptică stabilită prin inventarierea fizică, prin confirmări primite de la terți prin analize de laborator sau prin alte procedee. Toate veniturile şi cheltuielile trebuie să fie reale (justificabile şi verificabile), să privească perioada respectivă şi entitatea respectivă.

c. Exactitatea înregistrărilor

Corecta înregistrare în contabilitate şi corecta prezentare a informațiilor contabile, se verifică sub aspectul perioadei corecte, evaluării corecte, imputării corecte şi prezentării corecte:

•**perioadei corecte.** Principiul independenței exercițiului cere ca operațiunile şi tranzacțiile să se înregistreze în perioada în care acestea au

Scanned with OKEN Scanner

avut loc, după cerinţele unei contabilităţi de angajament. Prin lucrările de regularizare:

- se asigură recunoaşterea acestora în bilanţ (dacă resursele respective aduc avantaje economice viitoare) sau în contul de profit şi pierdere;
- se asigură delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor;
- se constituie sau se reiau provizioanele şi ajustările de valoare;
- se repartizează diferenţele de preţ asupra cheltuielilor şi stocurilor;
- se contabilizează diferenţele de curs valutar aferente disponibilităţilor,
- creanţelor şi obligaţiilor în devize;
- se „stochează" în bilanţ cheltuielile şi veniturile înregistrate în avans, dobânzi de plătit şi dobânzi de încasat etc.

Controlul intern, inspecţiile fiscale şi auditorii trebuie să analizeze modul în care se respectă principiul independenţei exerciţiului şi modul în care se efectuează lucrările de regularizare şi rectificare contabilă. Independenţa exerciţiului se controlează prin mai multe procedee, dintre care amintim analiza primelor şi ultimelor documente dintr-un exerciţiu financiar, cu scopul depistării unor „reporturi" nereale sau nelegale între perioadele de gestiune.

• **evaluării corecte.** Principiul cuantificării monetare nu este un principiu explicit în legislaţia noastră contabilă. Legea contabilităţii nr. 82/1991 , modificată şi republicată stabileşte regulile de evaluare: la intrarea în patrimoniu, cu ocazia inventarierii, la închiderea exerciţiului şi la ieşirea din patrimoniu sau la darea în consum. Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobat prin Ordinul MFP nr. 1752/2005 privind aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene completează regulile de evaluare la cost istoric şi regulile privind amortizările şi provizioanele cu alte reguli denumite „reguli alternative", care se referă la valoarea de înlocuire, valoarea justă, contabilitatea de inflaţie etc. Prin această normă legală se instituie „principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de datorii".

• **imputării corecte.** Principiul contabilităţii duble are la bază dubla înregistrare (debitul şi creditul), dubla reprezentare (activul şi pasivul) şi dubla stabilire a rezultatului exerciţiului (Contul de profit şi pierdere şi Bilanţul). În ţările inspirate din dreptul roman este reglementată şi corespondenţa dintre conturi. Ca urmare, controlul intern trebuie să urmărească înregistrarea operaţiunilor şi a tranzacţiilor în conturile corespunzătoare, ştiut fiind faptul că nerespectarea corespondenţei dintre conturi poate să contribuie la mascarea unor fraude sau alte nereguli, la compensări nelegale, la denaturarea unor indicatori etc.

Scanned with OKEN Scanner

• **întocmirii corecte a situațiilor financiare.** Controlul intern trebuie să urmărească corectitudinea înregistrărilor contabile pe baza balanțelor de verificare sintetice şi analitice, pe baza confruntărilor dintre contabilitate şi evidențele operative (fişe de magazie, registre de casă, rapoarte de gestiune etc.) pe baza lucrărilor de regularizare şi rectificare a conturilor, inclusiv pe baza inventarierilor şi pe baza confruntărilor dintre înregistrările cronologice şi înregistrările sistematice. După efectuarea acestor verificări, controlul intern urmăreşte corecta centralizare şi preluare a informațiilor în situațiile financiare.

3 **Respectarea directivelor.** Un obiectiv al controlului intern este acela de a urmări dacă persoanele care dețin funcții de conducere, de la diferite niveluri şi toți angajații entităților întreprind acțiuni în vederea respectării reglementărilor legale, a normelor şi procedurilor interne, a clauzelor contractuale, a regulilor etice şi de comportament.

4. Optimizarea alocării şi utilizării resurselor. Controlul intern nu este numai un control constatativ, care stabileşte abaterile de la parametrii şi regulile prestabilite, ci este şi un control al performanțelor obținute sau al eficacității.

Controlul performanței urmăreşte realizarea obiectivelor manageriale la un nivel optim. Astfel, controlul performanței se pronunță asupra *economicității, eficacității, eficienței* şi *oportunității* tranzacțiilor şi operațiunilor. De asemenea, controlul performanței analizează: *necesitatea (dezirabilitatea), fezabilitatea* şi *fiabilitatea* acestor tranzacții şi operațiuni.

• *Economicitatea* se referă la minimizarea costului resurselor alocate unei activități, fără ca prin aceasta să se compromită realizarea în bune condiții a obiectivelor stabilite. Costul minim se evaluează ca un cost de oportunitate, care asigură atingerea obiectivelor manageriale (maximalizarea utilităților şi minimizarea eforturilor).

• *Eficacitatea* se referă la gradul de îndeplinire a obiectivelor prevăzute, la relația dintre impactul dorit şi impactul efectiv al unei activități, tranzacții sau operațiuni. Eficacitatea presupune analiza efectivității atingerii unui obiectiv sau a unei decizii manageriale şi stabilirea abaterilor dintre efectul real şi efectul prevăzut.

• *Eficiența* are în vedere raportul dintre rezultatul obținut şi costul resurselor utilizate pentru obținerea acestui rezultat. Eficiența reprezintă un optim analitic între economicitate şi eficacitate, în sensul maximalizării lor.

Controlul determină perechi între economicitate şi eficacitate şi analizează compatibilitatea acestor două caracteristici. Eficiența se calculează ca un raport dintre rezultate (output) şi costul resurselor (input). Astfel, o soluție tehnică, care asigură reducerea consumurilor şi costurilor (creşte economicitatea), poate să ducă la insatisfacții pentru clienți şi la

Scanned with OKEN Scanner

scăderea vânzărilor (scade eficacitatea). În acest caz eficiența se bazează pe optimizarea costurilor şi satisfacerea cerințelor clienților.

• *Oportunitatea* presupune efectuarea unei tranzacții sau operațiuni în momentul cel mai propice şi cu mijloacele cele mai eficiente (oportunitate structurală).

1.2.Componentele controlului intern

În lucrările de specialitate şi în Standardele Internaționale de Audit (ISA) republicate în anul 2005 sunt prezentate **cinci componente** ale controlului intern:[2]

- Mediul de control;
- Procesul de evaluare al riscului de către entitate;
- Activitățile de control;
- Sistemul de informații şi comunicare;
- Monitorizarea controalelor.

A.Mediul de control

Mediul de control, cuprinde „atitudinea generală, conştientizarea şi măsurile luate de conducere şi cei însărcinați cu guvernanța, privind sistemul intern de control şi importanța sa în cadrul entității".

Organizarea şi implementarea controlului intern depinde de atitudinea generală a managerilor față de acesta. Ca urmare, mediul de control influențează celelalte elemente ale controlului intern. Dacă membrii consiliului de administrație şi managerii de la diferite niveluri ierarhice apreciază că, controlul intern este important şi dacă ei acționează în acest sens, prin elaborarea de politici şi proceduri corespunzătoare, prin favorizarea transparenței, schimbului de informații şi opinii precum şi a cooperării dintre conducători şi ceilalți salariați, atunci toți angajații din entitate vor respecta mecanismele de control instituite.

Dimpotrivă, dacă angajații entității observă că pentru managementul de la vârf controlul intern nu este o preocupare sistematică, ei devin mai neglijenți şi toleranți şi ca urmare obiectivele entității pot să nu fie atinse. Mediul de control este temelia controlului intern, el contribuie la crearea şi menținerea unei culturi de onestitate şi comportament etic, influențând conştiința angajaților.

Ca urmare, mediul de control ajută la implementarea tuturor componentelor controlului intern, la sporirea eficienței acțiunilor întreprinse pentru prevenirea şi detectarea fraudelor şi erorilor.

---

[2] Oprean Ioan, Lenghel Radu Dorin "Auditul financiar contabil" Editura Dimitrie-Cantemir, Cluj-Napoca, 2007, pag. 20.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru asigurarea unui control intern corespunzător administratorii şi managerii entităţilor trebuie să se preocupe de ameliorarea tuturor componentelor mediului de control. Principalele **şapte componente** ale **mediului de control** sunt:

1. privilegierea valorilor etice;
2. asigurarea entităţii cu personal competent ;
3. implicarea administratorilor în organizarea şi supravegherea controlului intern;
4. organizarea activităţilor controlate;
5. separarea autorităţilor şi responsabilităţilor;
6. filozofia conducerii şi stilul de operare;
7. existenţa unui compartiment distinct de audit intern.

1. Privilegierea valorilor etice.

Managerii trebuie să stabilească şi să comunice salariaţilor normele şi regulile etice, de comportament şi de integritate, care trebuie respectate. Această comunicare se poate face prin intermediul codurilor de conduită, fişelor posturilor, directivelor de politică etc. Managerii trebuie să întreprindă acţiuni, care urmăresc reducerea tentaţiilor de implicare a salariaţilor în acţiuni ilicite, imorale sau nesincere.

Integritatea valorilor etice sunt elemente esenţiale ale mediului care influenţează eficienţa concepţiei, implementării şi administrării precum şi a monitorizării celorlalte componente ale controlului intern.

Exemplul personal al managerilor, atitudinea şi comportamentul lor faţă de salariaţi şi faţă de terţi, transparenţa de care ei dau dovadă, contribuie la îmbunătăţirea controlului intern.

Dacă conducerea încalcă normele de conduită morală sau dacă evită controlul intern şi extern, atunci asistăm la scăderea calităţii întregului sistem de control din entitate. În acest caz, conducerea trebuie să apeleze, mai frecvent, la inspecţii cu scopul detectării anomaliilor (fraudelor, erorilor, abaterilor de la procedurile stabilite etc.).

Scanned with OKEN Scanner

2. Asigurarea entității cu personal competent

Aşa cum deja am văzut, dacă personalul este competent, eficient, demn de încredere şi onest sporeşte eficacitatea controlului intern. Calitățile moral profesionale ale personalului pot suplini lipsa unor proceduri ale controlului intern. În acelaşi timp, pot exista proceduri şi mecanisme ale controlului intern judicios concepute dar, care să funcționeze defectuos datorită faptului, că personalul este incompetent, necinstit, plictisit, neglijent şi nemulțumit. Managerii trebuie să ia măsurile necesare în vederea asigurării fiecărui post sau funcție cu personal competent, care are cunoştințele şi aptitudinile necesare pentru îndeplinirea sarcinilor ce revin postului respectiv (nu invers). Aceste măsuri vizează selectarea, stimularea şi pregătirea profesională continuă a personalului.

Angajamentul entității față de oameni competenți şi de încredere, politicile şi practicile referitoare la recrutarea, instruirea, evaluarea, promovarea, remunerarea personalului creează în entitate un mediu de control adecvat. În acelaşi timp, managerii trebuie să întreprindă acțiuni menite să reducă tentațiile de implicare ale angajaților în fapte ilicite şi imorale.

3. Implicarea administratorilor în organizarea şi supravegherea controlului intern

Abundența scandalurilor cu implicații financiar-contabile au scos în evidență faptul, că nu se poate garanta independența, competența şi moralitatea managerilor (directorilor executivi).

Directorii executivi pot fi tentați să furnizeze consiliului de administrație informații incomplete sau inexacte, pot să se implice direct sau indirect în acțiuni nelegale sau pot să nu asigure un control intern adecvat.

Societățile comerciale supuse auditului financiar sau legal sunt obligate să constituie un comitet de audit.

Conceptul „guvernarea întreprinderii" (guvernare corporatistă) vizează modalitățile de control ale acționarilor (proprietarilor) asupra directorilor executivi.

Acest concept pune problema repartizării competențelor de acțiune şi a responsabilităților între administratori, directori executivi şi ceilalți salariați.

Standardul Internațional de Audit nr. 260 „Comunicarea probelor de audit celor responsabili cu guvernanța" utilizează termenul „guvernanță" pentru a desemna persoanele, care sunt „însărcinate cu supravegherea, controlul şi conducerea unei entități".

Scanned with OKEN Scanner

Consiliul de administrație sau alte persoane însărcinate cu guvernanța delegă către directorii executivi responsabilitățile privind controlul intern şi are responsabilitatea verificării modului, în care acest control intern este organizat şi a eficacității lui. Delegarea sarcinilor de control către directorii executivi (manageri) nu absolvă pe cei însărcinați cu guvernanța de răspunderile, pe care le au față de acționari sau față de terți, ei trebuie să supravegheze, fără să implice direct, în modul de concepere şi modul de operare al controlului intern.

Consiliul de administrație poate crea un **„Comitet de audit"**. Comitetul de audit este format din specialişti în domeniul financiar-contabil, independenți față de directorii executivi. Comitetul de audit supervizează raportările destinate consiliului de administrație, face propuneri de ameliorare ale controlului intern şi asigură comunicarea dintre auditul intern şi auditul extern.

Propunerile comitetului de audit urmăresc ținerea sub control a riscurilor potențiale datorate „conflictelor de interese", care ar putea împiedica atingerea obiectivelor entității. De asemenea, aceste propuneri urmăresc îmbunătățirea procedurilor interne de colectare, prelucrare şi verificare a informațiilor.

4. Organizarea activităților care vor fi controlate

Structura organizațională a unei entități asigură, cadrul în care sunt planificate, executate, controlate şi revizuite acțiunile întreprinse pentru îndeplinirea obiectivelor la nivelul întregii entități.

Controlul intern nu poate fi eficient dacă administratorii sunt pasivi, dacă ei nu au delimitat nivelurile ierarhice de autoritate şi responsabilitate sau nu au asigurat o riguroasă delegare a atribuțiilor de serviciu către responsabilii diferitelor activități.

Administratorii şi directorii executivi trebuie să transmită semnale clare către angajați privind rolul controlului intern, trebuie să actualizeze continuu organigramele, regulamentele de ordine interioară şi fişele posturilor la noile modificări intervenite în mediul intern şi mediul extern al entității.

Pentru atingerea obiectivelor manageriale, inclusiv ale obiectivelor legate de controlul intern, conducătorii entităților şi conducătorii activităților, trebuie să aibă procedurile auditului şi ale controlului financiar în permanență în centrul preocupărilor lor şi problemele organizatorice. În acest sens ei trebuie să întreprindă acțiuni menite să asigure:

- Revederea şi actualizarea organigramei;
- Analiza şi actualizarea fişei postului;

Scanned with OKEN Scanner

a.Revederea şi actualizarea organigramei

Organigrama reprezintă o fotografie a structurii entității şi a compartimentelor acesteia la un moment dat. În practică există o mare diversitate de organigrame, dar în toate cazurile ele prezintă legăturile ierarhice şi funcționale între diferitele structuri ale entității.

De regulă, organigramele ierarhice pun în evidență legăturile de autoritate şi de control dintre compartimente şi sunt elaborate şi aprobate de conducere. Organigramele funcționale se întocmesc de către auditori şi pun în evidență legăturile dintre funcțiile deținute de diferite persoane: legături de colaborare, de asistența, de consiliere.

Cu ocazia revederii şi actualizării organigramelor, conducătorii pot constata:

- că unii responsabili sau salariați sunt supraîncărcați cu sarcini, că au în subordine un număr prea mare de compartimente şi persoane sau un număr prea mare de niveluri ierarhice, în timp ce alți responsabili nu au suficiente sarcini;
- că unele sarcini sunt îndeplinite de către mai multe persoane sau compartimente în timp ce alte sarcini nu sunt repartizate pe compartimente sau pe salariați;
- că ierarhiile sunt imprecise şi ca urmare, nu se poate stabili pe baza organigramei cui îi este subordonat un compartiment sau un salariat şi care sunt compartimentele sau persoanele din subordine;
- că organigramele elaborate anterior nu mai corespund realității actuale deoarece au avut loc modificări în ceea ce priveşte mărimea entității, natura activității, obiective de atins sau în ceea ce priveşte structura personalului.

b.Analiza şi actualizarea fişei postului

Organigramele se adaptează în permanență. Ele nu se construiesc în funcție de oameni (fluctuația personalului) ci se actualizează în funcție de obiectivele manageriale şi ale controlului intern. Revederea organigramei se face şi în funcție de concluziile, la care s-a ajuns în urma analizei fişelor posturilor.

„Fişa posturilor" este un document descriptiv, ataşat organigramei, în care se enumeră natura sarcinilor repartizate fiecărei persoane. Combinând analiza organigramei cu analiza fişei posturilor conducătorii pot constata că:

- sarcinile de serviciu nu sunt riguros delimitate pe compartimente şi pe persoanele implicate în derularea activităților din entitate, inclusiv în activitatea de control intern. Astfel, unele persoane nu îşi cunosc precis atribuțiile şi responsabilitățile;
- unele sarcini au fost uitate, nu au fost delimitate pe persoane, în timp ce alte sarcini sunt realizate de mai multe persoane, în maniere diferite;

Scanned with OKEN Scanner

- limitele de competență, de autoritate şi de responsabilitate nu sunt clar precizate şi delimitate, astfel încât să se excludă abuzurile de autoritate, neglijențele şi improvizațiile.

Stabilirea unei structuri organizaționale presupune luarea în considerare a domeniilor cheie de autoritate şi responsabilitate precum şi a nivelurilor corespunzătoare de raportare.

5. Separarea autorităților şi responsabilităților

a. Separarea autorităților

Această componentă a mediului de control include modul în care este delimitată autoritatea şi responsabilitatea pentru activitățile operaționale şi modul în care sunt stabilite relațiile de raportare. În continuare ne limităm la prezentarea:

- modalităților de autorizare şi aprobare ale operațiunilor şi tranzacțiilor;
- modalităților de separare ale sarcinilor şi responsabilităților.

Autorizarea şi aprobarea tranzacțiilor şi operațiunilor mecanismele controlului intern sunt influențate şi de modul de autorizare ale operațiunilor şi tranzacțiilor. Dacă orice persoană din entitate ar putea iniția şi efectua operațiuni şi tranzacții după bunul ei plac, s-ar instala un haos general, iar controlul intern nu ar mai fi corespunzător. Din acest motiv orice operațiune sau tranzacție trebuie corect autorizată pentru ca mecanismele de control să poată fi considerate corespunzătoare.

Competențele de autorizare sau de aprobare se repartizează diferit pe categorii de responsabili sau pe directori executivi. Astfel, se pot delimita:

- persoane, care au competența de a angaja nelimitat entitatea doar sub semnătura lor sau împreună cu alte persoane;
- persoane, care au dreptul să angajeze sau să inițieze numai anumite categorii de operațiuni sau numai în anumite limite valorice;
- persoane, care nu pot angaja singure tranzacții şi operațiuni, fiind obligate să solicite aprobarea unei alte persoane..

Autorizarea generală constă în faptul că managerii definesc politicile, care trebuie aplicate în entitate. Personalul din subordine trebuie să țină seama de instrucțiunile (normele) de autorizare generală, de limitele fixate de politica managerială şi de procedurile interne, atunci când efectuează diferite tranzacții şi operațiuni.

Autorizarea generală constă în: listele de prețuri stabilite pentru vânzarea bunurilor; lista furnizorilor agreați de entitate; limite ale creditului comercial acordat clienților; norme de consum pentru materiile prime şi unele materiale consumabile; nivelul stocurilor când se poate cere o

Scanned with OKEN Scanner

reaprovizionare, nivelul dobânzilor sau al comisioanelor practicate de o bancă etc.

Autorizarea specifică. Unii conducători nu acceptă să stabilească o politică generală de autorizare. Ei preferă să autorizeze fiecare tranzacție sau operațiune în parte. În unele entități conducătorii și împuterniciții lor autorizează fiecare aprovizionare, fiecare vânzare, fiecare plată sau încasare etc.

Nu trebuie să se confunde autorizarea cu aprobarea. autorizarea reprezintă o decizie ce ține de politica întreprinderii referitoare fie la o categorie generală de operațiuni, fie la fiecare operațiune luată în parte.

Aprobarea constă în aplicarea în practică a deciziilor managementului referitoare la autorizarea generală pentru anumite categorii de operațiuni.

În cadrul întreprinderilor se aplică sisteme variate de autorizare și aprobare.

În cadrul unor bănci computerul face autorizarea generală a dobânzilor active și pasive, fără să se apeleze și la aprobarea lor. În unele întreprinderi listele de prețuri actualizate sunt incluse în fișierele informatice și sunt protejate prin diferite coduri sau chei de protecție astfel încât persoana, care întocmește facturile să nu le poată manipula în funcție de interesele proprii. În acest caz, autorizarea se face automat iar dacă în urma negocierilor cu clientul se intenționează utilizarea altor prețuri este nevoie de o aprobare din partea persoanelor, care au această competență.

Dacă pentru o anumită materie primă, conducerea a definit o politică de reaprovizionare în momentul, în care stocul a scăzut sub o anumită limită (prag de reaprovizionare). Această limită este o autorizare generală. Când un compartiment face o cerere de aprovizionare, computerul sau salariatul, care ține evidența stocurilor compară cantitățile aflate în stoc cu pragul de reaprovizionare și decide dacă comanda de aprovizionare trebuie expediată către furnizorii agreați. În acest caz, computerul sau funcționarul respectiv dau o aprobare pe baza autorizațiilor prealabile (generale) stabilite de conducere și inclusă în fișierele sistematice referitoare la pragurile de reaprovizionare și la furnizorii agreați.

b.Separarea sarcinilor și a responsabilităților

Pentru prevenirea erorilor, omisiunilor sau fraudelor se recomandă ca activitatea să fie astfel organizată încât să se asigure o bună separare a sarcinilor incompatibile.

Controlul intern asupra personalului se exercită atât sub forma controlului administrativ-ierarhic cât și sub forma controlului reciproc bazat pe diviziunea muncii și separarea sarcinilor sau funcțiilor incompatibile.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, în cadrul unei întreprinderi se pot distinge trei funcții a căror separare, neadmiterea cumulării lor, reprezintă baza exercitării unui control reciproc între compartimente şi executanți. Aceste funcții sunt:

- ***funcția de realizare a obiectivelor entității.*** O întreprindere îşi realizează obiectivele (tranzacțiile şi alte operațiuni) prin intermediul compartimentelor comercial, producție, cercetare, resurse umane etc.
- ***funcția de conservare a patrimoniului*** se realizează, de regulă, de către persoanele însărcinate să depoziteze şi să răspundă de integritatea şi conservarea bunurilor, să gestioneze mijloacele băneşti şi ale altor valori, să întrețină imobilizările corporale etc.
- ***funcția contabilă*** se realizează nu numai de departamentul financiar-contabil, ci de către toate persoanele implicate în culegerea informațiilor şi în întocmirea, verificarea, prelucrarea documentelor justificative.

Separarea acestor funcții, neadmiterea cumulării lor de către aceeaşi persoană, reprezintă o premisă esențială pentru asigurarea unui control intern eficient.

Principiul separării sarcinilor a fost instituit în legislația românească prin Regulamentul contabilității publice din anul 1860, când s-a legiferat incompatibilitatea funcțiilor de ordonator, administrator şi contabil. Ca urmare a acestui principiu, în administrația publică s-au stabilit incompatibilități între cei care: inițiază şi aprobă operațiunile, întocmesc documentele justificative; gestionează bunurile şi valorile; înregistrează în contabilitate sau controlează etc.

Pentru asigurarea eficacității mecanismelor de control intern se recomandă, ca aceeaşi persoană să nu rămână prea mult timp pe acelaşi post sensibil, cum ar fi merceolog, distribuitor, magazioner, casier etc. Ca urmare, se recomandă o rotire periodică a lor, dacă au competența profesională necesară. Pentru asigurarea condițiilor necesare respectării disciplinei financiar-contabile, pentru evitarea influențelor, pe care le-ar putea exercita celelalte compartimente asupra compartimentului financiar-contabil, în interpretarea şi aplicarea corectă a normelor contabile, reglementările legale prevăd organizarea distinctă a acestui compartiment. Legea contabilității nr. 82/1991, art. 11 (2) prevede că entitățile „organizează şi conduc contabilitatea, de regulă, în compartimente distincte, conduse de directorul financiar-contabil, contabilul-şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție". Aceste persoane trebuie să posede studii economice superioare. Contabilitatea entităților poate fi organizată şi ținută şi de persoane juridice autorizate sau de persoane fizice, care au calitatea de contabil autorizat sau de expert contabil, pe bază de contract de prestări servicii.

La societățile comerciale, la care contabilitatea nu este organizată în compartiment distinct, care nu au angajat personal calificat sau nu au contracte de prestări servicii în domeniul contabilității, încheiate cu

Scanned with OKEN Scanner

persoane fizice şi juridice autorizate şi care au o cifră de afaceri anuală de până la echivalentul în lei a 50.000 EUR, răspunderea pentru organizarea şi ţinerea contabilităţii revine administratorilor.

Răspunderea pentru organizarea şi ţinerea contabilităţii în conformitate cu prevederile legale revine administratorilor, ordonatorilor de credite sau altor persoane, care au obligaţia ţinerii contabilităţii şi gestionării patrimoniului. Aceste persoane trebuie să asigure condiţiile necesare pentru:

- întocmirea documentelor justificative privind operaţiunile şi tranzacţiile efectuate;
- organizarea şi ţinerea corectă şi la zi a contabilităţii;
- organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului, precum şi valorificarea rezultatelor acesteia;
- respectarea regulilor de întocmire a situaţiilor financiare, depunerea în termen la organele în drept şi publicarea acestora în Monitorul Oficial al României;
- păstrarea documentelor justificative, a registrelor şi a situaţiilor financiare;
- organizarea contabilităţii de gestiune potrivit specificului entităţii.

Conducătorii entităţilor au obligaţia să stabilească prin decizii interne, atribuţiile directorilor financiari-contabili sau ale altor persoane împuternicite să îndeplinească această funcţie, precum şi ale persoanelor din subordinea acestora.

Dacă contabilitatea entităţilor este organizată şi ţinută de persoane fizice sau juridice autorizate, pe bază de contract de prestări de servicii, răspunderea pentru respectarea normelor contabile revine şi acestor persoane.

Unităţile de informatică sau persoanele, care efectuează lucrări cu ajutorul tehnicii de calcul poartă răspunderea prelucrării cu exactitate a informaţiilor din documente, iar celelalte persoane din compartimentele funcţionale ale unităţii răspund pentru exactitatea şi realitatea datelor, pe care le transmit spre prelucrare. Aceste responsabilităţi se delimitează prin decizii interne ale conducerii (regulamente interne, fişa postului, grafice de circulaţie a documentelor etc.). În lipsa acestor decizii interne, răspunderea revine conducătorilor de entităţi.

Scanned with OKEN Scanner

6. Filozofia conducerii şi stilul de operare

Filozofia conducerii şi stilul de operare cuprind numeroase caracteristici, cum sunt:

-atitudinea conducerii faţă de analiza şi monitorizarea riscurilor de afaceri.

Unii conducători îşi asumă riscuri importante iar alţii sunt excesiv de prudenţi;

-atitudinea conducerii faţă de prelucrarea informaţiilor, faţă de raportările financiare şi faţă de compartimentul contabil. Unii conducători nu sunt preocupaţi de funcţia contabilă în timp ce alţi conducători cooperează cu compartimentul contabil în vederea selectării principiilor contabile, în vederea efectuării estimărilor contabile etc.

Majoritatea controalelor interne se exercită pe baza informaţiilor. Nu putem concepe un control intern corespunzător dacă transparenţa nu este regula, respectiv dacă:

-informaţiile adecvate nu ajung la toţi participanţii implicaţi în realizarea anumitor obiective ale entităţii sau ale controlului intern.

Astfel, nu pot asigura un control corespunzător responsabilii, care primesc informaţii tardive, incomplete, vagi sau denaturate.

-lipseşte comunicarea între nivelurile ierarhice sau între compartimentele entităţii. Responsabilii nu pot concepe şi implementa controlul intern, dacă sunt prost informaţi asupra obiectivelor, mijloacelor şi riscurilor entităţii.

După cum am văzut controlul intern este un atribut al conducerii de la diferite niveluri ierarhice sau activităţi. Adeseori conducătorii fac controlul fără să îşi propună acest lucru.

Conducătorii definesc obiectivele şi sarcinile fiecăruia, aleg metodele şi procedurile de lucru, implementează un sistem de informare şi raportare adecvat şi supraveghează activităţile desfăşurate.

Supervizarea constă în evaluarea permanentă sau periodică de către conducătorii şi responsabilii de la diferite niveluri a modului de desfăşurare al activităţilor şi al modului de funcţionare al controlului intern.

În ceea ce priveşte controlul intern, supervizarea conducătorilor constă în actualizarea activităţilor (mecanismelor) de control, în studierea şi analiza rapoartelor primite referitoare la abaterile înregistrate (furnizate de controlul de gestiune), în analiza reclamaţiilor, rapoartelor auditului intern şi a actelor de control întocmite de alte inspecţii ale statului etc.

După cum vom vedea în continuare, în întreprinderile mari, supervizarea controlului intern este asigurată de către *„auditul intern"*. Entităţile mici nu au organizat un compartiment distinct şi independent de celelalte compartimente de audit intern şi nici nu au elaborat manuale de

Scanned with OKEN Scanner

proceduri riguroase. În entitățile mici proprietarul sau conducătorul se implică în inițierea, aprobarea şi verificarea tranzacțiilor şi operațiunilor. Aceşti conducători exercită un control ierarhic-operativ curent.

Controlul intern din întreprinderile mici oferă o anumită garanție dacă în aceste entități:

- există personal competent şi cinstit;
- se utilizează programe informatice performante;
- proprietarul este implicat în activitatea de exploatare;
- ierarhiile sunt bine definite;
-există mecanisme de control fizic al activelor şi registrelor contabile;
-există un sistem de documente, registre şi rapoarte interne corespunzător;
-s-au elaborat proceduri adecvate de inițiere, autorizare, executare şi înregistrare ale tranzacțiilor şi operațiunilor.

În întreprinderile mari ajunse la maturitate se acordă o atenție corespunzătoare controlului intern, urmărindu-de dacă s-au stabilit structuri organizatorice, sisteme informatice, proceduri de lucru etc. menite să asigure un control intern eficient.

În întreprinderile în expansiune, urgența este regula, deciziile se iau rapid, operațiunile se efectuează rapid, urmărindu-se creşterea cifrei de afaceri şi a profitului.

În aceste întreprinderi controlul intern este limitat şi adeseori insuficient.

7. Existența unor compartimente de audit intern

În cadrul entităților mari s-au creat compartimente distincte de audit intern, care au principala sarcină de a contribui la ameliorarea celorlalte elemente ale controlului intern.

Societățile comerciale supuse auditului financiar sau legal sunt obligate să constituie un comitet de audit.

Consiliul de administrație poate crea un **„Comitet de audit"**. Comitetul de audit este format din specialişti în domeniul financiar-contabil, independenți față de directorii executivi. Comitetul de audit supervizează raportările destinate consiliului de administrație, face propuneri de ameliorare ale controlului intern şi asigură comunicarea dintre auditul intern şi auditul extern.

Propunerile comitetului de audit urmăresc ținerea sub control a riscurilor potențiale datorate „conflictelor de interese", care ar putea împiedica atingerea obiectivelor entității. De asemenea, aceste propuneri urmăresc îmbunătățirea procedurilor interne de colectare, prelucrare şi verificare a informațiilor.

Scanned with OKEN Scanner

B. Procesul de evaluare al riscului de către entitate

Procesul de evaluare al riscului de către entitate este un proces continuu de identificare şi reacţionare la riscurile de afaceri şi consecinţele acestora.

Pentru raportările financiare riscurile includ evenimentele şi circumstanţele interne şi externe, care pot afecta capacitatea entităţii de a iniţia, înregistra, procesa şi raporta informaţii, care reflectă imaginea fidelă.

Conducerea are obligaţia să se preocupe de identificarea acestor riscuri, să estimeze mărimea sau importanţa lor, să evalueze probabilitatea apariţiei lor şi să impună măsuri pentru gestionarea ori stăpânirea lor.

Procesul de gestionare al riscurilor de către entitate are două laturi semnificative:

b1) definirea misiunii

b2) evaluarea riscurilor

b1.Definirea misiunii

Nu se poate implementa un control intern corespunzător decât dacă directorii şi responsabilii îşi cunosc bine misiunea lor. Fiecare activitate (de aprovizionare, de desfacere, de gestiune a resurselor umane, de întreţinere şi reparare a imobilizărilor corporale, financiar-contabilă etc.) se poate derula în cadrul mai multor politici posibile.

În funcţie de politica adoptată se stabilesc mecanismele şi procedurile de control intern în vedea atingerii obiectivelor generale şi specifice. Astfel, politica de vânzări poate urmări: creşterea cifrei de afaceri şi atragerea de noi clienţi sau creşterea marjei brute ori reducerea ponderii creditului comercial acordat clienţilor (scăderea soldurilor conturilor de creanţe-clienţi). În funcţie de *politica* aleasă se stabilesc *mijloacele* necesare în vedea atingerii *obiectivelor.*

Dacă politica entităţii urmăreşte creşterea cifrei de afaceri, responsabilii trebuie să analizeze: dacă cunosc piaţa şi clientela; dacă bunurile ce urmează a fi vândute pot fi produse sau aprovizionate la timp; dacă logistica de care dispun pentru distribuţie face faţă acestor sarcini etc. Concomitent, responsabilii trebuie să facă un inventar, să stabilească dacă:

1. ***misiunea lor este clar precizată.*** Dacă consideră că există unele contradicţii sau dacă au unele îndoieli ei apelează la conducere în vederea definirii mai clare a misiunii.

2. ***mijloacele de care dispun permit atingerea obiectivelor.*** Aceste mijloace includ:

- ***mijloace umane.*** Asigurarea cu personal competent care respectă criteriile etice, de moralitate şi onestitate ale deontologiei meseriei şi ale entităţii;

Scanned with OKEN Scanner

• ***mijloacele financiare.*** Pentru îndeplinirea misiunii fiecare conducător trebuie să dispună de un buget adecvat (buget de exploatare, buget de investiţii etc.)

• ***mijloace tehnice:*** tehnici industriale, tehnici comerciale, tehnici informatice etc.

3. *regulile şi constrângerile pot fi respectate.* Misiunea încredinţată nu trebuie să fie îndeplinită cu orice preţ. Pentru a şti ce trebuie respectat responsabilii inventariază:

• regulile şi limitele interne: reguli de etică (cum ar fi interzicerea acordării de mită pentru atragerea clienţilor); reguli de protecţia muncii; reguli de exploatare ale capacităţilor de producţie; competenţele şi procedurile de autorizare şi aprobare etc.;

• reguli externe: scadenţe fiscale; cerinţe referitoare la protecţia mediului; obligaţiile prevăzute în contractele încheiate cu alte entităţi; cerinţele altor norme legale, etc.

Bazându-se pe constatarea lui Fayalle, care a precizat că *nu poate fi controlat, ceea ce nu este organizat*, responsabilii, după ce şi-au definit misiunea lor, iau măsurile pentru organizarea şi implementarea activităţilor de care răspund.

b2) Evaluarea permanentă a riscurilor

Nu se poate implementa un mecanism de control intern decât atunci când sunt cunoscute riscurile, care trebuie evitate. Toate entităţile sunt supuse unor riscuri interne şi externe, care trebuie identificare şi gestionate. Circumstanţele se schimbă, ca urmare identificarea şi evaluarea riscurilor este un proces continuu. Astfel, asistăm la modificarea: structurii personalului; cerinţelor acţionarilor; organizării entităţii (mărimea, dispersarea teritorială, profilul activităţii etc.);restricţiilor legislative; a conjuncturilor comerciale; a tehnologiilor etc.

Managerii trebuie să asigure „gestiunea schimbării", să adapteze în permanenţă „mecanismele de control intern" astfel încât acestea să fie în măsură să prevină sau să depisteze şi elimine erorile, fraudele şi alte evenimente nedorite. Identificarea şi evaluarea riscurilor este o preocupare nu numai a managerilor, ci şi a auditorilor interni şi externi, aşa cum vom vedea pe parcursul prezentei lucrări.

Conducerea poate iniţia programe sau măsuri, care să limiteze aceste riscuri sau poate hotărî să accepte unele riscuri.

Riscurile pot apărea sau se pot modifica datorită unor cauze diferite, cum sunt:

- schimbările din mediul de operare sau modificarea normelor legale, pot da naştere la riscuri diferite;
- fluctuaţia personalului. Personalul nou poate să nu înţeleagă procedurile specifice entităţii, inclusiv procedurile controlului intern.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, abordarea unor noi domenii de afaceri în care entitatea nu are experienţă poate fi însoţită de noi riscuri asociate controlului intern;

- schimbarea tehnologiilor de producţie şi a sistemelor de informare poate modifica riscurile referitoare la controlul intern.

C.Procedurile controlului intern(Activităţile de control intern)

Procedurile de control intern sunt reprezentate de acele *proceduri în plus faţă de mediul de control, pe care conducerea le-a stabilit în vederea atingerii obiectivelor specifice ale entităţii*",proceduri, care vor fi prezentate în paragraful 1.4.Procedurile controlului intern pentru asigurarea integrităţii patrimoniului.

Activităţile de control intern, modalităţile sistemice de exercitare ale controlului intern, sunt implementate atât de către conducerea entităţilor cât şi de către fiecare responsabil de activităţi (şef de birou, serviciu, secţie etc.).

Managerii de la diferite niveluri, din ierarhiile unei entităţi răspund de selectarea şi implementarea procedurilor (activităţilor) de control intern, astfel încât, cu ajutorul lor să se poată stăpâni (ţine sub control) diferite categorii de ameninţări sau riscuri, să se poată obţine o asigurare rezonabilă asupra faptului, că obiectivele generale ale controlului intern şi obiectivele specifice fiecărei activităţi vor fi atinse.

D. Sistemul de informaţii şi comunicare

Un sistem de informaţii este alcătuit dintr-o infrastructură (componente fizice şi hardware), software, oameni, proceduri şi date.

Infrastructura şi software-ul au o semnificaţie mai redusă în cadrul sistemelor, care sunt preponderent manuale.

Sistemul de informaţii dintr-o entitate, trebuie să furnizeze conducerii de la diferite niveluri ierarhice şi tuturor celor interesaţi *informaţiile necesare pentru exercitarea controlului intern*,iar pentru a fi utile, informaţiile trebuie să respecte trei criterii: să fie exhaustive, să fie exacte şi să se refere la operaţiuni reale. Cadrul general de raportare contabilă precizează că, pentru a fi utile procesului decizional, pentru a contribui la creşterea performanţelor şi la îmbunătăţirea activităţilor, **informaţiile** trebuie să îndeplinească patru **caracteristici calitative:**

a) ***să fie relevante,*** adică să influenţeze deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i pe aceştia să evalueze evenimentele trecute şi să elaboreze deciziile viitoare.

b) ***să fie credibile,*** să nu conţină erori, să fie neutre şi exhaustive

Scanned with OKEN Scanner

(transparente);
c)*să fie comparabile*, elaborate cu respectarea principiului permanenței metodei;
d *să fie inteligibile*, uşor de înțeles de către utilizatori;
e) *să fie furnizate la momentul oportun*;
f) să aibă un *cost mai mic* decât beneficiile obținute de pe urma utilizării lor.

Comunicarea constă în elaborarea manualelor de proceduri şi a altor decizii şi transmiterea lor către compartimentele şi persoanele, care sunt obligate să le respecte. În aceste manuale de proceduri se precizează rolul şi responsabilitățile personalului referitoare la controlul intern şi la raportarea către nivelurile ierarhic superioare asupra activităților desfăşurate şi performanțelor obținute.

Raportarea cuprinde, de regulă, excepțiile şi abaterile de la parametrii prestabiliți.

Pentru a putea exercita un control intern eficace asupra tuturor activităților din entitate, conducerea stabileşte **proceduri interne** referitoare la inițierea, autorizarea, desfăşurarea, înregistrarea în documente justificative, procesarea, desfăşurarea, controlul şi raportarea tranzacțiilor şi operațiunilor. *Inițierea şi autorizarea* poate fi o operațiune manuală sau automatizată, aşa cum s-a arătat. *Înregistrarea* include identificarea şi reținerea informațiilor referitoare la tranzacțiile şi operațiunile, care au avut loc.

Procesarea include funcții precum: editarea şi validarea, calcularea şi evaluarea, gruparea, sistematizarea, sinteza şi reconcilierea informațiilor, indiferent dacă aceste activități sunt efectuate manual sau automatizat. *Raportarea* se referă la întocmirea de rapoarte (în formă electronică sau pe suport de hârtie) care sunt necesare pentru evaluarea activității şi pentru revizuirea performanțelor.

Calitatea informațiilor furnizate factorilor de decizie sau de control influențează nemijlocit capacitatea acestora de a lua cele mai potrivite măsuri în vederea atingerii obiectivelor şi a ameliorării controlului intern.

E. Monitorizarea controlului intern

Oricât de bine ar fi definite şi implementate procedurile şi mecanismele de control intern, eficacitatea acestuia este condiționată în mare măsură de calitatea procedurilor folosite cu ocazia verificărilor independente efectuate asupra modului de respectare al acestor proceduri.

Conducătorii de la diferite niveluri trebuie să fie preocupați de implementarea şi revederea permanentă a acestor proceduri, deoarece angajații entității dacă percep că nu sunt verificați:

- pot să nu aplice deliberat procedurile de control intern;

Scanned with OKEN Scanner

- pot să omită aplicarea unor mecanisme;
- pot să devină neglijenți dacă nimeni nu-i supraveghează şi evaluează;
- pot să se implice în unele operațiuni ilegale, păguboase sau frauduloase, etc.

Aceste monitorizări (inspecții interne, verificări, supervizări) trebuie asigurate de către conducere şi datorită faptului că mecanismele de control intern pot să nu mai corespundă noilor circumstanțe apărute sau pot să se schimbe în timp, să devină tot mai puțin eficiente, dacă nu se asigură un sistem corespunzător de urmărire şi actualizare a lor.

Monitorizarea efectuată de către conducători sau de împuterniciții acestora se face cu respectarea următoarelor reguli:

a) Verificările interne se bazează pe manuale de proceduri adecvate;

b) Persoanele, care fac verificările interne trebuie să fie independente față de operațiunile şi persoanele verificate;

c) Procedurile de verificare trebuie integrate în IT;

d) Conducătorii, trebuie să verifice personal respectarea procedurilor.

a) Procedurile de verificare, trebuie formalizate în scris şi reunite în manuale de proceduri. Aceste proceduri interne sunt adevărate ghiduri profesionale pentru cei care au sarcina să le aplice. Ele oferă răspunsuri cel puțin la întrebările referitoare la verificarea:

- modului de inițiere al tranzacțiilor şi operațiunilor. Cine are competența de inițiere, în ce circumstanțe şi când se pot iniția aceste operațiuni;
- modului de autorizare şi aprobare al operațiunilor;
- modului de efectuare al operațiunilor;
- modului de reflectare al operațiunilor în documentele justificative şi în registrele contabile etc.;

Procedurile de verificare internă trebuie să fie:

- codificate şi numerotate pe domenii de activitate şi reunite în dosare sau fişiere informatice, pentru a fi uşor de găsit (manuale de proceduri);
- simple, adaptate la specificul entității. Procedurile voluminoase, neadaptate la specificul entității, contradictorii, nesistematizate în dosare sau fişiere, interpretabile sunt greu de consultat şi respectat.

Astfel de proceduri pot să nu fie cunoscute de cei care trebuie să le aplice sau să verifice respectarea lor;

- actualizate periodic în funcție de noile circumstanțe intervenite.

Procedurile controlului intern reprezintă unul din mecanismele controlului intern, ele nu trebuie confundate cu controlul intern.

Scanned with OKEN Scanner

b) Persoanele, care efectuează aceste **verificări interne** trebuie să fie **independente** atât față de obiectul verificărilor cât şi față de subiecții verificați.

Independența față de obiectul verificărilor se asigură prin respectarea principiului separării sarcinilor, pe care l-am analizat mai sus. Nu pot efectua aceste verificări interne persoanele, care nu sunt independente față de operațiunile în cauză, respectiv, care participă la inițierea, efectuarea, înregistrarea acestor operațiuni.

Cel mai puțin costisitor sistem de verificare internă asupra tranzacțiilor şi operațiunilor şi asupra sincerității soldurilor, se bazează pe controlul reciproc dintre diferite compartimente sau persoane sau între diferite documente şi registre contabile. Aceste verificări reciproce sunt efectuate de către structurile existente, pe lângă celelalte atribuțiuni de serviciu.

Independența față de subiecții verificați, respectiv față de persoanele, care au participat la efectuarea operațiunilor se poate asigura prin diferite modalități urmărindu-se să se asigure:

- corecta subordonare a persoanelor, care fac aceste verificări interne.

Această subordonare trebuie astfel făcută încât să se asigure independența celor, care efectuează verificările față de cei verificați.

Aceste persoane nu trebuie să depindă de deciziile persoanelor ale căror activitate este verificată;

- rațională ierarhizare pe trepte organizatorice a competențelor şi responsabilităților de efectuare ale acestor verificări interne. Această ierarhizare trebuie astfel făcută încât cei ce efectuează verificările să aibă posibilitatea nu numai să constate anomaliile, ci şi să propună sau să impună măsurile de redresare a situației.

Pentru asigurarea independenței şi responsabilității celor ce fac verificările interne se recomandă o rotire permanentă a acestora.

Astfel, se recomandă ca aceeaşi persoană să nu participe de mai multe ori succesiv la inventarierea aceleiaşi gestiuni.

c) Un număr cât mai mare posibil dintre **procedurile interne** de verificare ale operațiunilor trebuie integrate în **sistemul tehnologiei** informațiilor (IT). Astfel, calculatorul nu admite ordonarea unei plăți către furnizori, decât după ce verifică dacă în sistem se regăsesc: numărul comenzii de aprovizionare, numărul facturii de aprovizionare şi numărul notei de intrare-recepție.

d) Directorii şi conducătorii de compartimente sau activități trebuie să **supravegheze** sau să **supervizeze** dacă procedurile şi mecanismele de control intern sunt respectate de către angajații din subordine.

Scanned with OKEN Scanner

Această supraveghere şi supervizare ierarhică presupune urmărirea şi pilotarea activităţii din sectorul condus, fără ca cei ce o efectuează să se implice direct în munca subalternilor, fără ca ei să urmărească doar depistarea anomaliilor.

Supravegherea şi supervizarea constă în:

- **acordarea de asistenţă** în rezolvarea sarcinilor, în special a celor mai dificile datorate riscurilor neprevăzute, care au intervenit.
- **Conducătorii,** trebuie să caute **soluţii** pentru eliminarea desincronizărilor şi conflictelor dintre structurile entităţii;
- **verificarea periodică,** la intervale inegale de timp, a modului de aplicare a celorlalte mecanisme de control intern.

Cu ocazia acestor verificări conducătorii trebuie să fie preocupaţi atât de neregulile constatate, cât şi de aprecierea performanţelor personalului. Conducătorii nu sunt vânători de erori sau omisiuni.

Conducătorii trebuie să facă dovada verificărilor şi supervizărilor efectuate. Această dovadă (probă materială) poate îmbrăca diferite forme cum ar fi: note de constatare, rapoarte către conducerea superioară, semnături, ştampile etc. Pe baza acestor dovezi, conducerea superioară are posibilitatea să aprecieze competenţa supervizorilor şi să stabilească responsabilităţile acestora. Activitatea subalternilor poate fi urmărită şi analizată şi pe baza sistemului de informare instituit în entitate.

Supravegherea mecanismelor de control intern se face şi de către compartimentul de audit intern, aşa cum vom vedea în paragraful 1.3.5 "Auditul intern".

1.3. Organizarea controlului intern

1.3.1. Controlul financiar preventiv

Acesta se organizează şi exercită în cadrul entităţilor publice(companii naţionale,regiilor autonome,instituţii publice etc.) şi are ca scop oprirea înainte de executare a tuturor operaţiunilor nelegale, nereale,neeconomicoase sau neoportune fie în faza de angajare, fie în faza de încasare sau plată a operaţiunilor respective.Societăţile comerciale private îşi organizează şi exercită controlul financiar preventiv prin statute

Scanned with OKEN Scanner

proprii,funcție de particularitățile şi complexitatea acestora. Principalele operațiuni, care se supun vizei de control financiar preventiv sunt:[3]

- încheierea contractelor cu partenerii interni sau externi;
- facturile de aprovizionare şi de livrare;
- încasările şi plățile în lei sau valută;
- statele de plată şi declarațiile privind drepturile securității sociale;
- consumurile de bunuri materiale;
- închirierea ,concesionarea bunurilor;
- deschiderea, repartizarea sau modificarea pe trimestre a creditelor bancare.

Activitatea de control financiar preventiv se organizează de către conducătorii regiilor autonome,companiilor naționale sau instituțiilor publice prin emiterea unei decizii interne, decizie ce trebuie să cuprindă:

- numele, prenumele, specimenul de semnătură al directorului financiar contabil, care exercită controlul financiar preventiv;
- numele,prenumele persoanei împuternicite, să exercite pentru anumite operațiuni control financiar preventiv;
- numele, prenumele persoanelor, care pot înlocui directorul financiar- contabil pentru exercitarea controlului financiar preventiv;
- numele, prenumele şefilor compartimentelor de specialitate, care avizează inițial documentele de aprovizionare sau de livrare;
- operațiunile şi documentele, care vor fi supuse vizei de control financiar preventiv;
- graficul de circulație al documentelor;
- termenele de acordare a vizei de control financiar preventiv pentru fiecare operațiune în parte;

Controlul financiar preventiv (C.F.P.) se exercită de către directorul financiar contabil şi de către împuterniciții acestuia.

Persoanele ce exercită acest control financiar preventiv trebuie să aibă o bună pregătire profesională, experiență şi o bună conduită morală .Nu pot exercita control financiar preventiv persoanele, care au fost vinovate de săvârşirea următoarelor infracțiuni:

- falsuri în acte;
- trafic de influență;
- abuz de încredere;
- dare şi luare de mită;

[3] O.M.F.P. 522/2003 pentru aprobarea normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv.

Scanned with OKEN Scanner

Acordarea vizei de control financiar preventiv se face după o verificare amănunțită din punct de vedere al formei şi al conținutului documentelor supuse vizei şi numai dacă ele au fost semnate în prealabil de şefii compartimentelor de specialitate .Acordarea vizei (C.F.P.), se face prin aplicarea ştampilei ce trebuie să conțină mențiunea vizat (C.F.P.) însoțită de semnătura persoanei ce este îndreptățită să acorde viza (director financiar-contabil) şi data acordării acesteia .

Acordarea vizei (C.F.P.), are ca efect următoarele:

- operațiunile avizate se pot desfăşura;
- documentele avizate (C.F.P.), pot fi înregistrate în contabilitate;
- acordarea vizei pentru operațiuni ce se dovedesc ulterior nelegale sau nereale, va impune răspunderea solidară a directorului financiar-contabil şi a conducătorilor compartimentelor de specialitate, ce au vizat inițial aceste documente.

În cazul în care, documentele supuse vizei conțin operațiuni nelegale, neexacte, neoportune, după verificarea minuțioasa a acestora vor fi refuzate motivat printr-un referat scris.

În cazul în care, conducătorii compartimentelor de specialitate (aprovizionare, desfacere, gestiune) insistă ca aceste operațiuni să se desfăsoare, atunci directorul financiar-contabil va înştiința în scris conducătorul unității, conducător care poate fi de acord cu refuzul vizei sau poate să semneze în favoarea desfăşurării operațiunilor.

În cazul în care, conducătorul unității dă aviz favorabil desfăşurării activității, directorul financiar- contabil are obligația de a sesiza:

- -în cazul instituțiilor publice, organul ierarhic superior, Curtea de Conturi şi Ministerul Economiei şi Finanțelor;
- -în cazul societăților comerciale, Consilul de Administrație şi AGA;

Documentele refuzate la viză, trebuiesc gestionate într-un registru special, cu menționarea motivului refuzului vizei şi al documentului refuzat.

1.3.2. Controlul ierarhic

Acesta se exercită de către conducătorii unității asupra persoanelor din subordine.Principalele sarcini ale conducătorilor unității pe linia controlului ierarhic sunt:

- ❖ să exercite un control direct asupra şefilor din subordine şi asupra personalului de execuție ;
- ❖ să instituie în fişa posturilor persoanele din subordine şi atribuții de control direct asupra personalului de execuție ;

Scanned with OKEN Scanner

- ❖ să execute verificări inopinate asupra locurilor unde se realizează operaţiuni materiale sau băneşti ;
- ❖ să dezvolte autocontrolul şi controlul reciproc asupra tuturor operaţiunilor şi tranzacţiilor efectuate de personal;

Principalele **tehnici (procedee)de control ierarhic** ar fi :

-observaţia directă a personalului din subordine;

- discuţii directe cu şefii compartimentelor din subordine, cu ocazia analizelor de la finele lunii;
- instituirea în cadrul unităţii a unui sistem periodic de informări şi sesizări sau de prezentare a unor rapoarte de către persoanele din subordine;
- instituirea unui tablou de bord,cu un sistem de televiziune cu circuit închis;
- folosirea unor mijloace rapide de comunicare şi informare (telefon, interfon, aparate de remisie-recepţie, internet);
- stabilirea anticipată a unor sarcini, care urmează a fi confruntate şi verificate periodic.

1.3.3. Controlul financiar de gestiune

Acesta se organizează de către conducătorul entităţiilor publice, într-un compartiment distinct încadrat cu personal competent (economişti) cu studii superioare .Acest control financiar ulterior se exercită o data pe an, pe baza unor programe prestabilite şi aprobate de către conducătorul compartimentului financiar de gestiune (C.F.G.).

Principalele obiective de verificat de către controlorii interni:[4]

- existenţa, integritatea,paza bunurilor materiale;
- modul de utilizare al valorilor materiale şi băneşti;
- modul de stabilire şi acordare al salariilor şi al drepturilor asimilate salariilor;
- modul de efectuare al recepţionărilor şi depozitărilor de bunuri;
- modul de gestionare al obiectelor de inventar (SDV-uri) şi al echipamentului de lucru;
- modul de efectuare şi de regularizare al diferenţelor stabilite cu ocazia inventarierii;
- modul de întocmire aL documentelor, al evidenţei analitice şi sintetice (urmărind eventualele abateri) ;
- modul de efectuare al controlulul financiar preventiv şi rolul acestuia în administrarea patrimoniului;

[4] H.G. 720/1991 privind aprobarea normelor de organizare şi exercitare a controlului financiar.

Scanned with OKEN Scanner

- modul de îndeplinire al obligaţiilor băneşti, financiare şi fiscale ;
- modul de îndeplinire al măsurilor dispuse cu ocazia controalelor anterioare;

În prezent "compartimentele de control financiar de gestiune"[5] au fost preluate de compartimentele de audit intern, care au preluat şi atribuţiile de control financiar de gestiune.

1.3.4. Controlul neutru realizat de cenzori

La societăţile pe acţiuni, în comandită pe acţiuni şi cu răspundere limitată cu mai mult de 15 asociaţi, este obligatoriu să se constituie o comisie de cenzori, ce este formată din 3 cenzori şi tot atâţia supleanţi, care trebuie să fie contabili autorizaţi sau experţi contabili. Cenzorii sunt aleşi pe un mandat de 3 ani, de către adunarea constitutivă şi ulterior de A.G.A .Cenzorii sunt obligaţi să-şi exercite mandatul personal şi nu prin mandatare. Nu pot fi cenzori:

- rudele până la gradul 4 şi afinii;
- persoanele care primesc o remuneraţie de la firmă pentru alte activităţi;
- persoanele căroral li s-au interzis funcţia de administrator sau fondator;

Principalele **atribuţii ale cenzorilor:**[6]

- să verifice dacă evaluarea elementelor patrimoniale este în conformitate cu prevederile legale;
- să verifice dacă contabilitatea este ţinută la zi;
- să verifice dacă situaţiile financiare anuale sunt corect întocmite;

Cenzorii verifică prin sondaj contabilitatea curentă şi situaţiile financiare anuale,iar **principalele obiective de verificat** sunt:

a) la **conturile de capitaluri** se verifică:

- -modul de contabilizare a capitalului social;
- -sistemul documentar privind capitalurile;
- -legalitatea operaţiunilor de majorare a capitalului social;
- -cauzele retragerii unor acţionari;

b) la **conturile de imobilizări** se verifică:

- modul de evidenţiere în evidenţa analitică şi operativă a
- imobilizărilor;
- sistemul documentar privind imobilizările;
- modul de contabilizare a intrărilor-ieşirilor de imobilizări;

[5] O.M.F.P. 38/2003 pentru aprobarea normelor generale privind activitatea de audit public intern.
[6] Legea 31/1991 privind societăţile comerciale, republicată în 2006.

Scanned with OKEN Scanner

- corectitudinea amortizărilor pentru imobilizări;
- modul de fundamentare a ajustărilor privind deprecierea
- imobilizărilor;

c) la **conturile de stocuri** se verifică:

- modul de organizare a evidenţelor analitice şi operative ale stocurilor; -sistemul documentar privind stocurile;
- modul de înregistrare al intrărilor şi ieşirilor de stocuri;
- modul de regularizare al diferenţelor stabilite la inventar;
- modul de fundamentare al ajustărilor pentru deprecierea acestor stocuri;

d) la **conturile de relaţii cu terţii** se verifică :

- modul de organizare a evidenţelor analitice privind terţii;
- sistemul documentar privind terţii;
- realitatea datoriilor şi creanţelor comerciale prin confruntarea datelor din contabilitate cu confirmările de la terţi;
- se verifică modul de calcul şi de vărsare a obligaţiilor fiscale;
- modul de fundamentare al ajustărilor pentru creanţele neîncasate ;

e) la **conturile de trezorerie** se verifică:

- modul de organizare a evidenţelor analitice privind conturile bancare ;
- sistemul documentar privind trezoreria;
- modul de înregistrare al încasărilor şi plăţilor în lei sau în devize;
- realitatea soldurilor conturilor curente(5121-5124), cu extrasele de cont primite de la bănci;
- se verifică realitatea existenţelor de numerar, prin confruntarea lunară a soldului din contabilitate sau registrul de încasări şi plăţi, cu numerarul din inventar;
- modul de fundamentare a ajustărilor pentru depreciere la finele, anului a valorilor de trezorerie deţinute;

f) la **conturile de cheltuieli şi venituri** se verifică:

- modul de respectare a principiului independenţei precum şi modul de regularizare a cheltuielilor şi veniturilor în avans;
- sistemul documentar privind cheltuielilor şi veniturile ;
- dacă cheltuielilor şi veniturilor sunt aferente obiectului de
- activitate;
- se verifică corecta determinare a profitului brut, a celui net şi a impozitului pe profit ;
- modul de repartizare a profitului net;

g) la **situaţiile financiare anuale** se verifică dacă :

- soldurile conturilor din balanţa de verificare de la finele anului, sunt corect preluate în situaţiile financiare anuale ;

Scanned with OKEN Scanner

- dacă situațiile financiare anuale sunt completate corespunzător cu toate informațiile necesare, şi dacă corespund cu datele din evidența contabilă.

În urma acestor verificări, comisia de cenzori întocmeste un raport ,ce va fi supus dezbaterilor la finele anului cu ocazia aprobării bilanțului, în cadrul sedinței A.G.A.

Alte obligații ale cenzorilor:

- să convoace A.G.A. ordinară sau extraordinară atunci când nu a fost convocată de administrarori;
- să insereze pe ordinea de zi în cadrul sedințelor A.G.A. a deficiențelor constatate cu ocazia controlului;
- să întocmească un proces verbal, ce trebuie să cuprindă totalitatea acțiunilor emise de societate;
- să constituie garanția ce trebuie depusă de către administratori;
- să verifice toate sesizările venite de la acționari;

1.3.5. Auditul intern

A.Obiectivele generale ale auditului intern

"Entitățile economice ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar sunt obligate să organizeze şi să exercite activitatea de audit intern"[7].

A.1. Principalele **obiective de verificat** de catre **auditorii interni** privind **entitățile economice** sunt :

- existența, integritatea,paza bunurilor materiale;
- modul de utilizare al valorilor materiale şi băneşti;
- modul de stabilire şi acordare al salariilor şi al drepturilor asimilate salariilor;
- modul de efectuare al recepționărilor şi depozitărilor de bunuri;
- modul de gestionare al obiectelor de inventar (SDV-uri) şi al echipamentului de lucru;
- modul de efectuare şi de regularizare a diferențelor stabilite cu ocazia inventarierii;
- modul de întocmire al documentelor , al evidenței analitice şi sintetice (urmărind eventualele abateri) ;

[7] O.U.G. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, modificată şi republicată în 2006.

Scanned with OKEN Scanner

- modul de efectuare al controlului financiar preventiv şi rolul acestuia în administrarea patrimoniului;
- modul de îndeplinire al obligaţiilor băneşti, financiare şi fiscale
- modul de îndeplinire al măsurilor dispuse cu ocazia controalelor anterioare;

Regiile Autonome, companiile naţionale ,societăţile comerciale cu capital de stat,instituţiile publice organizează activitatea de audit intern conform prevederilor privind auditul intern.[8]

A.2. Principalele **obiective de verificat** de catre **auditorii interni** în cadrul **entităţilor publice,** următoarele:

- angajamentele bugetare din care rezultă obligaţii de plată şi plăţile asumate ;
- modul de alocare şi folosire al creditelor bugetare;
- modul de constituire al veniturilor publice ;
- vânzarea, concesionarea, închirierea bunurilor din patrimoniu public;
- modul de administrare al patrimoniului ;
- modul de funcţionare şi fiabilitatea sistemului de control intern, contabil şi de conducere ;

În urma auditului intern, se întocmeşte un raport de audit intern, care se comunică conducerii entităţilor economice sau publice.

A.3 Principalele **obiective generale ale auditului intern** sunt:[9]

- verificarea conformităţii activităţilor din entitatea economică cu politicile, programele şi managementul acestora ;
- evaluarea gradului de adecvare şi aplicare a controalelor financiare şi nefinanciare dispuse şi efectuate de către conducerea unităţii, în scopul creşterii eficienţei activităţii;
- evaluarea gradului de adecvare a informaţiilor financiare şi nefinanciare destinate conducerii pentru cunoaşterea realităţii economice;
- protejarea elementelor patrimoniale, bilanţiere şi nebilanţiere, identificarea metodelor de prevenire a fraudelor şi pierderilor de orice fel;

a. Referitor la **conformitatea activităţii** cu politicile, programele, şi managementul societăţii, auditorii interni vor verifica:

---

[8] Legea 672/2002 privind auditul public intern.
[9] Crăciun Ştefan "Auditul financiar şi auditul intern" Editura Economică, Bucureşti, 2004 pag.27

Scanned with OKEN Scanner

- regulamentul de funcţionare ,organigrama societăţii şi statul de funcţiuni;
- modul de angajare,încadrare,salarizare, în funcţie de studii, vechime şi competenţă;
- modul de încheiere al contractelor economice;
- modul de desfăşurare al activităţii organelor de conducere, în funcţie de contractul de societate şi programele adoptate;
- legalitatea hotărârilor A.G.A., a proceselor verbale, a îndeplinirii hotărârilor adoptate;
- legalitatea şi regularitatea şedinţelor Consiliului de Administraţie precum şi a modului de îndeplinire a acestora;

b. Referitor la **gradul de adecvare al controalelor nefinanciare,** auditorii interni vor verifica:[10]

b1. modul de desfăşurare a **controalelor ierarhice,** urmărindu-se:
- metodele şi tehnicile aplicate ;
- abaterile constatate şi modul operativ de înlaturare al acestora;
- impactul măsurilor luate asupra persoanelor din subordine;
- propuneri privind perfecţionarea controlului ierarhic;

b2. modul de desfăşurare al **controalelor tehnice de calitate,** urmărindu-se:
- calitatea materiilor prime şi a produselor realizate;
- modul de respectare al proceselor de producţie, în conformitate cu normele interne de producţie;
- normele tehnice privind consumul de energie;
- normele tehnice de depozitare ale produselor;
- respectarea de către salariaţi a normelor de muncă;

b3. modul de desfăşurare al **pazei** patrimoniului, urmărindu-se:
- dacă sistemul de pază corespunde specificului activităţii şi modului de dispersare al activităţii;
- dacă se exercită controale de poartă asupra persoanelor fizice şi asupra persoanelor juridice;
- dacă organele de conducere realizează controale inopinate asupra gestiunilor materiale şi bănesti;
- cauzele care au generat sustrageri şi modul de soluţionare al acestora;

[10]Crăciun Ştefan "Auditul financiar şi auditul intern" Editura Economică, Bucureşti, 2004 pag.27

Scanned with OKEN Scanner

c. Referitor la **gradul de adecvare al controalelor financiare,** auditorii interni vor verifica:

c1. dacă **formele** de control intern sunt organizate în conformitate cu normele interne şi legale;

c2. Referitor la modul de organizare al **controlului financiar preventiv,** auditorii interni vor verifica

- dacă se organizează prin decizie scrisă, dată de către conducătorii societătii;
- dacă persoanele ce exercită controlul financiar preventiv îndeplinesc condiţiile de cinste, corectitudine şi de studii;
- dacă exercitarea controlului financiar preventiv se realizează de către directorul financiar contabil şi de către imputerniciţii acestuia;
- dacă se respectă termenele de acordare a acestuia;
- dacă în prealabil documentele sunt semnate de către şefii compartimentelor specialitate (aprovizionare, producţie, desfacere, cercetare) ;
- modul de raportare al rezultatelor controlului financiar preventiv şi al refuzurilor de viză;

c3. Referitor la modul de organizare al **controalelor reciproce,contabile,autocontrolului,** auditorii interni vor verifica:

- dacă acestea se organizează conform normelor interne;
- realitatea şi eficenţa controalelor reciproce între compartimente;
- dacă salariaţii compartimentului financiar-contabil realizează confruntări periodice între evidenţa operativă,analitică şi sintetică;
- dacă se realizează efectiv autocontrolul activităţii ;

d. Referitor la gradul de adecvare al **informaţiilor financiare şi nefinanciare,** auditorii interni vor verifica:

d1. Referitor la **gradul de adecvare al informaţiilor financiare,** auditorii interni vor verifica:

- dacă operaţiunile sunt înregistrate în contabilitate în mod exhaustiv;
- dacă documentele justificative sunt întocmite la zi;
- dacă există corelaţii între documente, conturi contabile, balanţele de verificare lunare;
- verificarea declaraţiilor fiscale periodice;
- verificarea creanţelor şi datoriilor scadente;

Scanned with OKEN Scanner

- întocmirea corectă a situațiilor financiare anuale;

d2. Referitor la **gradul de adecvare al informațiilor nefinanciare,** auditorii interni vor verifica:

- modul de organizare al activității de către compartimentele societății;
- modul de organizare al sistemului informațional între documente ;
- modul de înregistare al documentelor;
- modul de delimitare al sarcinilor pe funcții (conservare, financiară, contabilă, productie, desfacere);
- existența reglementărilor interne, a atribuțiilor persoanelor care întocmesc, semnează, aprobă documentele;
- întocmirea şi prezentarea la termen a informațiilor şi a rapoartelor către conducere';
- modul de colaborare al conducerii cu şefii compartimentelor;

e. Protecția patrimoniului şi identificarea metodelor de prevenire a fraudelor şi pierderilor

Referitor **la protecția patrimoniului şi identificarea metodelor de prevenire a fraudelor şi pierderilor** auditorii interni vor verifica:

- modul de înregistrare al intrărilor şi ieşirilor mijloacelor de transport;
- modul de acces al angajaților la sistemele informatice;
- modul de stabilire al diferențelor de inventar şi înregistrarea lor în contabilitate;
- modul de reflectare al diferențelor de inventar, în situațiile financiare anuale;
- asigurarea condițiilor corespunzătoare de depozitare, conservare, manipulare;
- modul de angajare al gestionarilor;
- calitatea activității juriştilor prin prisma operativității recuperării creanțelor restante;
- modul de recuperare al prejudiciilor patrimoniale de către organele de conducere;

Scanned with OKEN Scanner

B.Procedura auditului intern

B1. Schema generală privind derularea misiunii de audit public intern.

Graficul prezentat mai jos oferă o viziune globală asupra procesului de audit public intern. În partea stângă a graficului sunt prezentate etapele procesului de audit public intern, cu referire la procedurile de urmat, iar în partea dreaptă rezultatele obținute cu referire la documentele corespunzătoare.

Derularea unei misiuni de audit public intern, presupune parcurgerea următoarelor etape:

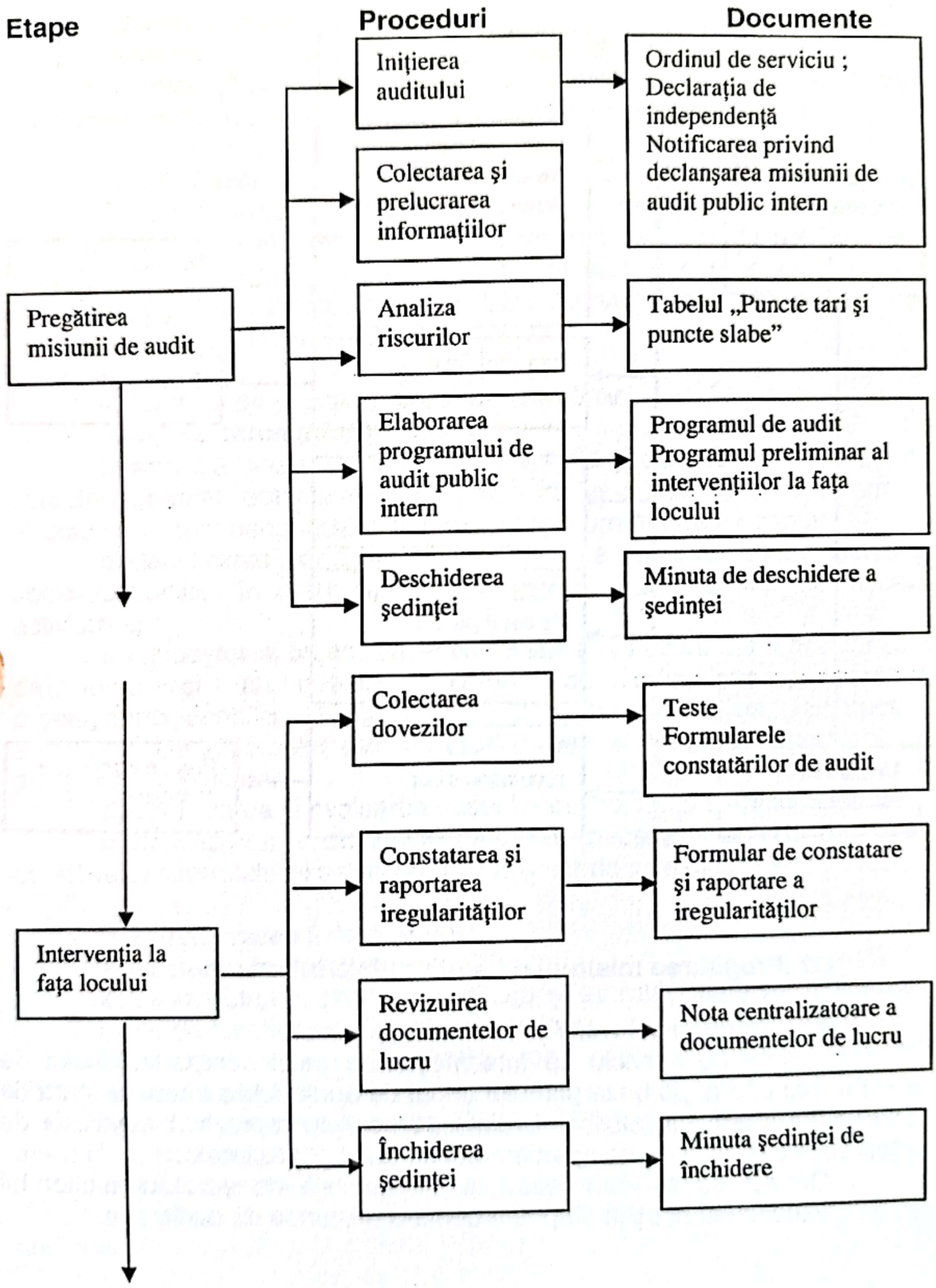
-Pregătirea misiunii de audit;
-Intervenția la fața locului;
-Raportul de audit public intern;
-Urmărirea recomandărilor.

Astfel, rezultă că pentru derularea misiunii de audit public se parcurg **etapele** din schema de **mai jos:**

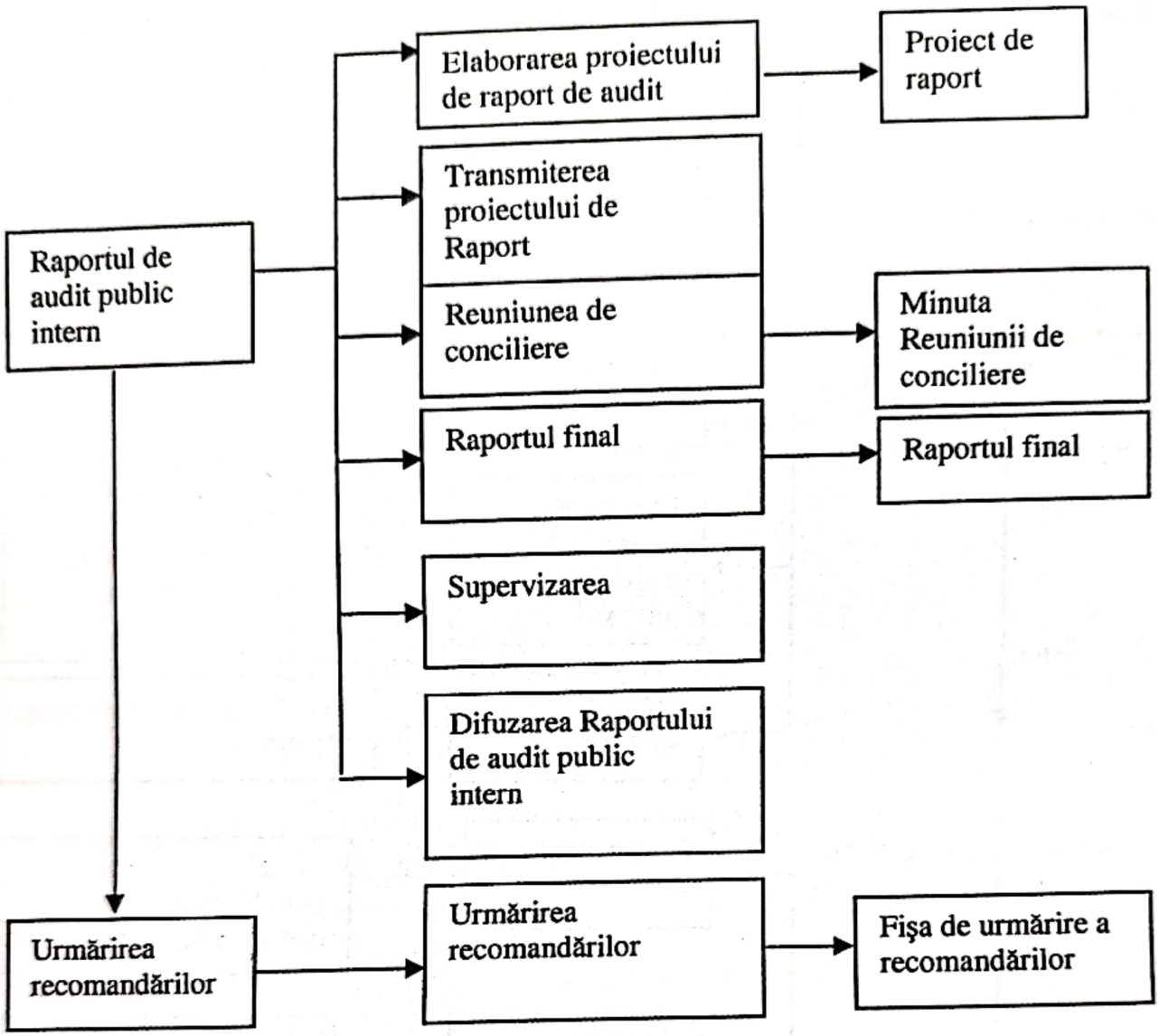
Derularea misiunii de audit public intern presupune desfăşurarea următoarelor etape:[11]

[11] Bostan Ionel –Control financiar şi audit intern , Ed. Libris , Iaşi 2005 , pag.131

Scanned with OKEN Scanner



Scanned with OKEN Scanner



B2 .Pregătirea misiunii de audit public intern

1.Ordinul de serviciu

Ordinul de serviciu se întocmeşte de şeful compartimentului de audit public intern, pe baza planului anual de audit public intern aprobat de conducătorul entităţii publice. Ordinul de serviciu reprezintă mandatul de intervenţie dat de către compartimentul de audit public intern.

Ordinul de serviciu repartizează sarcinile de serviciu auditorului interni, astfel încât aceştia să poată demara misiunea de audit.

Scanned with OKEN Scanner

2.Declarația de independență

Indenpendența auditorilor interni selectați pentru realizarea unei misiuni de audit public intern, trebuie declarată. În acest sens, fiecare auditor intern trebuie să întocmească o declarație de independență.

3.Notificarea privind declanşarea misiunii de audit public intern

Compartimentul de audit public intern notifică entitatea/structura auditară cu 15 zile înainte de declanşarea misiunii de audit public intern, despre scopul, principalele obiective, durata acesteia, precum şi despre faptul, că pe parcursul misiunii vor avea loc intervenții la fața locului al căror program va fi stabilit ulterior, de comun acord.

4.Colectarea şi prelucrarea informațiilor

4.1.Colectarea informațiilor

În această etapă, auditorii interni solicită şi colectează informații cu caracter general despre entitatea/structura auditată. Aceste informații trebuie să fie pertinente şi utile pentru a atinge următoarele scopuri:

a)identificarea principalelor elemente ale contextului instituțional şi socio-economic, în care entitatea-structura auditată îşi desfăşoară activitatea;

b)cunoaşterea organizării entității/structurii auditate, a tehnicilor sale de lucru şi a diferitelor nivele de administrare, conform organigramei;identificarea punctelor cheie ale funcționării entității/structurii auditate şi ale sistemelor sale de control, pentru o evaluare prealabilă a punctelor tari şi slabe;

c)identificarea şi evaluarea riscurilor cu incidență semnificativă;

d)identificarea informațiilor probante necesare pentru atingerea obiectivelor controlului şi selecționării tehnicilor de investigare adecvate.

4.2.Prelucrarea informațiilor

Prelucrarea informațiilor constă în:

a)analiza structurii/entității auditate şi activității sale (organigramă, regulamente de funcționare, fişe ale posturilor, circuitul documentelor);

b)analiza cadrului normativ, ce reglementează activitatea entității/structurii auditate;

c)analiza factorilor susceptibili de a împiedica buna desfăşurare a misiunii de audit public intern;

d)analiza rezultatelor controalelor precedente;

e)analiza informațiilor externe referitoare la entitatea/structura auditată.

Scanned with OKEN Scanner

5.Identificarea obiectelor auditabile

5.1.Obiectul auditabil

Obiectul auditabil reprezintă activitatea elementară a domeniului auditat, ale cărei caracteristici pot fi definite teoretic şi comparate cu realitatea practică.

5.2.Etapele identificării obiectelor auditabile

Identificarea obiectelor auditabile se realizează în 3 etape:

a)detalierea fiecărei activităţi în operaţii succesive, descriind procesul de la realizarea acestei activităţi până la înregistrarea ei (circuitul auditului);

b)definirea pentru fiecare operaţiune în parte a condiţiilor, pe care trebuie să le îndeplinească din punct de vedere al controalelor specifice şi al riscurilor aferente (ce trebuie să fie evitate);

c)determinarea modalităţilor de funcţionare necesare pentru ca entitatea să atingă obiectivul şi să elimine riscul.

5.3.Lista centralizatoare a obiectelor auditabile

Lista centralizatoare a obiectelor auditabile, definite sub aspectele caracteristicilor specifice şi ale riscurilor asociate, constituie suportul analizei riscurilor.

6.Analiza riscurilor

6.1.Definirea riscului

Riscul reprezintă orice eveniment, acţiune, situaţie sau comportament cu impact nefavorabil asupra capacităţii entităţii publice de a realiza obiectivele.

6.1.1.Categoriile de riscuri

Categorii de riscuri sunt:

a)Riscuri de organizare (neformalizarea procedurilor): lipsa unor responsabilităţi precise; insuficienta organizare a resurselor umane; documentaţia insuficientă, neactualizată;

b)Riscuri operaţionale: neînregistrarea în evidenţele contabile; arhivare necorespunzătoare a documentelor justificative; lipsa unui control asupra operaţiilor cu risc ridicat;

c)Riscuri financiare: plăţi nesecurizate, nedetectarea operaţiilor cu risc financiar;

d)Riscuri generate de schimbările legislative, structurale, manageriale etc.

6.1.2.Componentele riscului

Componentele riscului sunt:

-probabilitatea de apariţie;

-nivelul impactului, respectiv gravitatea consecinţelor şi durata acestora.

Scanned with OKEN Scanner

6.2.Scopul analizei riscurilor

Analiza riscului reprezintă o etapă majoră în procesul de audit public intern, care are drept scopuri:

a)să identifice pericolele din entitatea/structura auditată;

b)să identifice, dacă controalele interne sau procedurile entității/structurii auditate pot preveni, elimina sau minimiza pericolele;

c)să evalueze structura/evoluția controlului intern al entității/structurii auditate.

6.3.Fazele analizei riscurilor

Fazele analizei riscurilor sunt următoarele:

a)analiza activității entității/structurii auditate;

b)identificarea şi evaluarea riscurilor inerente, respectiv a riscurilor, de eroare semnificativă a activităților entității/structurii audiate, cu incidență asupra operațiilor financiare;

c)verificarea existenței controalelor interne, a procedurilor de control intern, precum şi evaluarea acestora;

d)evaluarea punctelor slabe, cuantificarea şi împărțirea lor pe clase de risc.

Auditorii interni trebuie să integreze în procesul de identificare şi evaluare a riscurilor semnificative pe cele depistate în cursul altor misiuni.

6.4.Măsurarea riscurilor

Măsurarea riscurilor depinde de probabilitatea de apariție a riscului şi de gravitatea consecințelor evenimentului. Pentru realizarea măsurării riscurilor se utilizează drept instrumente de măsurare, criteriile de apreciere.

6.4.1.Măsurarea probabilității

Criteriile utilizate pentru măsurarea probabilității de apariție a riscului sunt:

a)aprecierea vulnerabilității entității;

b)aprecierea controlului intern.

Probabilitatea de apariție a riscului variază de la imposibilitate la certitudine şi este exprimată pe o scară de valori pe trei nivele:

-probabilitate mică;
-probabilitate medie;
-probabilitate mare.

a)Aprecierea vulnerabilității entității

Pentru a efectua aprecierea, auditorul va examina toți factorii cu incidență asupra vulnerabilității domeniului auditabil, cum ar fi:

-resursele umane;
-complexitatea prelucrării operațiilor;
-mijloacele tehnice existente.

Vulnerabilitatea se exprimă pe trei nivele:

-vulnerabilitate redusă;

Scanned with OKEN Scanner

-vulnerabilitate medie;
-vulnerabilitate mare.

b)Aprecierea controlului intern

Aprecierea controlului intern se face pe baza unei analize a calității controlului intern al entității, pe trei nivele:

-control intern corespunzător;
-control intern insuficient;
-control intern cu lipsuri grave.

6.4.2.Măsurarea gravității consecințelor evenimentului *(nivelul impactului)*

Nivelul impactului reprezintă efectele riscului în cazul producerii sale şi se poate exprima pe o scară valorică pe trei nivele:

-impact scăzut;
-impact moderat;
-impact ridicat.

6.5.Metoda – model de analiză al riscurilor

Normele metodologice de efectuare ale auditului public intern, exemplifică efectuarea analizei riscurilor prin parcurgerea următorilor paşi:

a)identificarea (listarea) operațiilor/activităților auditabile, respectiv, a obiectelor auditabile. În această fază se analizează şi se identifică activitățile/operațiile, precum şi interdependențele existente între acestea, fixându-se perimetrul de analiză;

b)identificarea amenințărilor, riscurilor inerente posibile, asociate acestor operațiuni/activități, prin determinarea impactului financiar al acestora;

c)stabilirea criteriilor de analiză a riscului. Recomandăm utilizarea următoarelor criterii: aprecierea controlului intern, aprecierea cantitativă şi aprecierea calitativă;

d)stabilirea nivelului riscului pentru fiecare criteriu, prin utilizarea unei scări de valori pe trei nivele, astfel:

d1)pentru aprecierea controlului intern: control intern corespunzător – nivel 1; control intern insuficient – nivel 2; control intern cu lipsuri grave – nivel 3;

d2)pentru aprecierea cantitativă: impact financiar slab – nivel 1; impact financiar mediu – nivel 2; impact financiar important – nivel 3;

d3)pentru aprecierea calitativă: vulnerabilitate redusă – nivel 1; vulnerabilitate medie – nivel 2; vulnerabilitate mare – nivel 3.

e)stabilirea punctajului total al criteriului utilizat (T). Se atribuie un factor de greutate şi un nivel de risc fiecărui criteriu. Produsul acestor doi factori dă punctajul pentru criteriul respectiv, iar suma punctajelor pentru o anumită operație/activitate auditabilă conduce la determinarea

Scanned with OKEN Scanner

punctajului total al riscului operației/activității respective. Punctajul total al riscului se obține utilizând formulele:

$$T = \sum_{i=1}^{n} Pi \cdot Ni$$

Unde:
Pi = ponderea riscului pentru fiecare criteriu;
Ni = nivelul riscurilor pentru fiecare criteriu utilizat;

sau

T = N1 x N2 x ... x Ni, unde
N = nivelul riscurilor pentru fiecare criteriu utilizat.

f)clasarea riscurilor, pe baza punctajelor totale obținute anterior, în: risc mic, risc mediu, risc mare;

g)ierarhizarea operațiunilor/activităților, ce urmează a fi auditate, respectiv, elaborarea Tabelului „Puncte tari şi puncte slabe". Tabelul „Punctelor tari şi punctelor slabe" prezintă sintetic rezultatul evaluării fiecărei activități/operațiuni/teme analizate şi permite ierarhizarea riscurilor în scopul orientării activității de audit public intern, respectiv stabilirea tematicii în detaliu.

Tabelul prezintă în partea stângă rezultatele analizei riscurilor (domeniile obiectele auditabile, obiectivele specifice, riscuri, indicatori şi indici), iar în partea dreaptă opinia şi comentariile auditorului intern.

Domeniu	Obiective	Riscuri	**Opinie**			Comentariu
			F/f	Consecințe	Gradul de încredere	

6.6.Elaborarea tematicii în detaliu a misiunii de audit public intern

Tematica de detaliu cuprinde totalitatea domeniilor/obiectelor de auditat selectate (obiectivele de îndeplinit), este semnată de şeful compartimentului de audit public intern şi adusă la cunoştința principalilor responsabili ai entității/structurii auditate în cadrul şedinței de deschidere.

a.*Programul de audit public intern*

Programul de audit public intern este un document intern de lucru al compartimentului de audit public intern, care se întocmeşte în baza tematicii detaliate. Cuprinde pe fiecare obiectiv din tematica detaliată

Scanned with OKEN Scanner

acțiunile concrete de efectuat, necesare atingerii obiectivului, precum şi repartizarea acestora pe fiecare auditor intern.

Programul de audit intern are drept scopuri:

1)asigură şeful compartimentului de audit public intern, că au fost luate în considerare toate aspectele referitoare la obiectivele misiunii de audit public intern;

2)asigură repartizarea sarcinilor şi planificarea activităților, de către supervizor.

b.*Programul preliminar al intervențiilor la fața locului*

Programul preliminar al intervențiilor la fața locului se întocmeşte în baza programului de audit public intern şi prezintă în mod detaliat lucrările pe care auditorii interni îşi propun să le efectueze, respectiv, studiile, cuantificările, testele, validarea acestora cu materiale probante şi perioadele în care se realizează aceste verificări la fața locului.

7 .*Deschiderea intervenției la fața locului*

7.1.Şedința de deschidere

Şedința de deschidere a intervenției la fața locului se derulează la unitatea auditată, cu participarea auditorilor interni şi a personalului entității/structurii auditate.

Ordinea de zi a şedinței de deschidere trebuie să cuprindă:

a)prezentarea auditorilor interni;

b)prezentarea obiectivelor misiunii de audit public intern;

c)stabilirea termenelor de raportare a stadiului verificatorilor;

d)prezentarea tematicii în detaliu;

e)acceptarea calendarului întâlnirilor;

f)asigurarea condițiilor materiale necesare derulării misiunii de audit public intern.

Entitatea auditată poate solicita amânarea misiunii de audit, în cazuri justificate (interese speciale, lipsă de timp, alte circumstanțe). Amânarea trebuie discutată cu compartimentul de audit public intern şi notificată la conducătorul entității publice.

7.2.Minuta şedinței de deschidere

Data şedinței de deschidere, participanții, aspectele importante discutate trebuie consemnate în minuta şedinței de deschidere.

7.3.Notificarea privind realizarea intervențiilor la fața locului

Compartimentul de audit public intern trebuie să notifice entitatea/structura auditată despre programul verificărilor la fața locului,

Scanned with OKEN Scanner

inclusiv, perioadele de desfăşurare. O dată cu această notificare trebuie să se transmită şi Carta auditului intern.

B3.Intervenţia la faţa locului

1.Definire *şi etape*

Intervenţia la faţa locului constă în colectarea documentelor, analiza şi evaluarea acestora.

Intervenţia la faţa locului cuprinde următoarele **etape:**[12]

a)cunoaşterea activităţii/sistemului/procesului supus verificării şi studierea procedurilor aferente;

b)intervievarea personalului auditat;

c)verificarea înregistrărilor contabile;

d)analiza datelor şi informaţiilor;

e)evaluarea eficienţei şi eficacităţii controalelor interne;

f)realizarea de testări;

g)verificarea modului de realizare al corectării acţiunilor menţionate în auditările precedente (verificarea realizării corectării).

2.T*ehnici şi instrumente de audit intern*

2.1.Principalele tehnici de audit intern

2.1.1.Verificarea – asigură validarea, confirmarea, acurateţea înregistrărilor, documentelor, declaraţiilor, concordanţa cu legile şi regulamentele, precum şi eficacitatea controalelor interne.

Tehnicile de verificare sunt:

a)Comparaţia: confirmă identitatea unei informaţii după obţinerea acesteia din două sau mai multe surse diferite;

b)Examinarea: presupune urmărirea în special a detectării erorilor sau a iregularităţilor;

c)Recalcularea: verificarea calculelor matematice;

d)Confirmarea: solicitarea informaţiei din două sau mai multe surse independente (a treia parte) în scopul validării acesteia;

e)Punerea de acord: procesul de potrivire a două categorii diferite de înregistrări;

f)Garantarea: verificarea realităţii tranzacţiilor înregistrate prin examinarea documentelor, de la articolul înregistrat spre documentele justificative;

[12] Boulescu Mircea – Control şi audit financiar , Ed. România de Mâine , Bucureşti 2005,pag.135.

Scanned with OKEN Scanner

g)Urmărirea: reprezintă verificarea procedurilor de la documentele justificative spre articolul înregistrat. Scopul urmăririi este de a verifica dacă toate tranzacțiile reale au fost înregistrate.

2.1.2.Observarea fizică *reprezintă modul prin care auditorii interni își formează o părere proprie.*

2.1.3.Interviul *se realizează de către auditorii interni prin intervievarea persoanelor auditate/implicate/interesate. Informațiile primite trebuie confirmate cu documente.*

2.1.4.Analiza *constă în descompunerea unei entități în elemente, care pot fi izolate, identificate, cuantificate și măsurate distinct.*

3.Principalele instrumente de audit intern

3.1.Chestionarul *cuprinde întrebările, pe care le formulează auditorii interni.*

Tipurile de chestionare sunt:

a)chestionarul de luare la cunoștință (CLC) – cuprinde întrebări referitoare la contextul socio-economic, organizarea internă, funcționarea entității/structurii auditate;

b)chestionarul de control intern (CCI) - ghidează auditorii interni în activitatea de identificare obiectivă a disfuncțiilor și cauzelor reale ale acestor disfuncții;

c)chestionarul-listă de verificare (CLV) – este utilizat pentru stabilirea condițiilor, pe care trebuie să le îndeplinească fiecare domeniu auditabil. Cuprinde un set de întrebări standard privind obiectivele definite, responsabilitățile și metodele mijloacele financiare, tehnice și de informare, resursele umane existente.

3.2.Tabloul de prezentare al circuitului auditului *(pista de audit), care permite:*

-stabilirea fluxurilor informațiilor, atribuțiilor și responsabilităților referitoare la acestea;

-stabilirea documentației justificative complete;

-reconstituirea operațiunilor de la suma totală până la detalii individuale și invers.

3.3.Formularele constatărilor de audit public intern *– se utilizează pentru prezentarea fundamentală a constatărilor auditului public intern.*

a)Fișa de identificare și analiza problemelor (FIAP) – se întocmește pentru fiecare disfuncționalitate constatată. Prezintă rezumatul acesteia, cauzele și consecințele, precum și recomandările pentru rezolvare. FIAP trebuie să fie aprobată de către coordonatorul misiunii, confirmată de reprezentanții entității/structurii auditate și supervizată de șeful compartimentului de audit (sau de către înlocuitorul acestuia).

Scanned with OKEN Scanner

b)Formularul de constatare şi raportare al iregularităţilor – se întocmeşte în cazul, în care auditorii interni constată existenţa sau posibilitatea producerii unor iregularităţi. Se transmite imediat şefului compartimentului de audit public intern, care va informa în termen de 3 zile conducătorul entităţii publice şi structura de control abilitată pentru continuarea verificărilor.

4.Dosarele de audit public intern

Dosarele de audit public intern, prin informaţiile conţinute, asigură legătura între sarcina de audit, intervenţia la faţa locului şi raportul de audit public intern. Dosarele stau la baza formulării concluziilor auditorilor interni.

Tipuri de dosare de audit public intern:[13]

a)Dosarul permanent cuprinde următoarele secţiuni:

Secţiunea A – Raportul de audit public intern şi anexele acestuia:

-ordinul de serviciu;
-declaraţia de independenţă;
-rapoarte (intermediar, final, sinteza recomandărilor);
-fişele de identificare şi analiza problemelor (FIAP);
-formularele de constatare ale iregularităţilor;
-programul de audit.

Secţiunea B – Administrativă:

-notificarea privind declanşarea misiunii de audit public intern;
-minuta şedinţei de deschidere;
-minuta reuniunii de conciliere;
-minuta şedinţei de închidere;
-corespondenţă cu entitatea/structura auditată.

Secţiunea C – Documentaţia misiunii de audit public intern:

-strategii interne;
-reguli, regulamente şi legi aplicabile;
-proceduri de lucru;
-materiale despre entitatea/structura auditată (îndatoriri, responsabilităţi, număr de angajaţi, fişele posturilor, graficul organizaţiei, natura şi locaţia înregistrărilor contabile);
-informaţii financiare;
-rapoarte de audit intern anterioare şi externe;
-informaţii privind posturile cheie/fluxuri de operaţii;
-documentaţia analizei riscului.

Secţiunea D – Supervizarea şi revizuirea desfăşurării misiunii de audit public intern şi a rezultatelor acesteia:

-revizuirea raportului de audit public intern;

[13] Munteanu Victor – Control şi audit financiar , Ed. Lumina Lex , Bucureşti 2005, pag.305

Scanned with OKEN Scanner

-răspunsurile auditorilor interni la revizuirea raportului de audit public intern.

b)Dosarul documentelor de lucru – cuprinde copii xerox ale documentelor justificative, extrase din acestea, care trebuie să confirme şi să sprijine concluziile auditorilor interni. Dosarul este indexat prin atribuirea la litere şi cifre (E, F, G, ...) pentru fiecare secţiune/obiectiv de audit din cadrul Programului de audit. Indexarea trebuie să fie simplă şi uşor de urmărit.

5.Revizuirea

Revizuirea se efectuează de către auditorii interni, înainte de întocmirea proiectului Raportului de audit public intern, pentru a se asigura că documentele de lucru sunt pregătite în mod corespunzător.

6.Păstrarea şi arhivarea dosarelor de audit public intern

Dosarele de audit public intern sunt proprietatea entităţii publice şi sunt confidenţiale. Ele trebuie păstrate până la îndeplinirea recomandărilor din raportul de audit public intern, după care se arhivează în concordanţă cu reglementările legale privind arhivarea.

7.Şedinţa de închidere a intervenţiei la faţa locului are drept scop prezentarea opiniei auditorilor interni, a recomandărilor finale din proiectul Raportului de audit public intern şi a calendarului de implementare a recomandărilor. Se întocmeşte o minută a şedinţei de închidere.

B4. Raportul de audit intern

1.Elaborarea proiectului de Raport de audit public intern (raport intermediar)

În elaborarea proiectului Raportului de audit public intern trebuie să fie respectate următoarele cerinţe:[14]

a)constatările trebuie să aparţină domeniu/obiectivelor misiunii de audit public intern şi să fie susţinute prin documente justificative corespunzătoare;

b)recomandările trebuie să fie în concordanţă cu constatările şi să determine reducerea riscurilor potenţiale;

c)raportul trebuie să exprime opinia auditorului intern, bazată pe constatările efectuate;

d)se întocmeşte pe baza FIAP-urilor.

În redactarea proiectului Raportului de audit public intern, trebuie să fie respectate următoarele principii:

[14] Crăciun Ştefan – Audit intern , Editura Economică , Bucureşti 2005, pag.155

Scanned with OKEN Scanner

a)constatările trebuie să fie prezentate într-o manieră pertinentă şi incontestatiblă;

b)evitarea utilizării expresiilor imprecise (se pare, în general, uneori, evident), a stilului eliptic de exprimare, limbajului abstract;

c)promovarea unui limbaj cât mai uzual şi al unui stil de exprimare concret;

d)evitarea tonului polemic, jignitor, tendenţios;

e)ierarhizarea constatărilor (numai cele importante vor fi prezentate în sinteză sau la concluzii);

f.evidenţierea aspectelor pozitive şi a îmbunătăţirilor constatate de la ultima misiune de audit public intern.

2.Structura proiectului de Raport de audit public intern

Proiectul Raportului de audit public intern trebuie să cuprindă cel puţin următoarele elemente:

a)scopul şi obiectivele misiunii de audit public intern;

b)date de identificare ale misiunii de audit public intern (baza legală, ordinul de serviciu, echipa de auditare, unitatea/structura organizatorică auditară, durata acţiunii de auditare, perioada auditată);

c)modul de desfăşurare al acţiunii de audit intern (sondaj/exhaustiv, documentare; proceduri, metode şi tehnici utilizate; documente/materiale examinate; materiale întocmite în cursul acţiunii de audit public intern);

d)constatări efectuate;

e)concluzii şi recomandări;

f)documentaţia-anexă (notele explicative; note de relaţii; situaţii, acte, documente şi orice alt material probant sau justificativ).

3.Transmiterea proiectului de Raport de audit public intern

Proiectul de Raport de audit public intern se transmite la structura auditată, iar aceasta poate trimite în maxim 15 zile de la primire punctele sale de vedere. Punctele de vedere primite trebuie analizate de către auditorii interni.

4.Reuniunea de conciliere

În termen de 10 zile de la primirea punctelor de vedere, auditorii interni, organizează reuniunea de conciliere cu structura auditată, în cadrul căreia se analizează constatările şi concluziile în vederea acceptării recomandărilor formulate. Se întocmeşte o minută privind desfăşurarea reuniunii de conciliere.

Scanned with OKEN Scanner

5.Elaborarea Raportului de audit public intern

Raportul de audit public intern trebuie să includă modificările discutate şi convenite din cadrul reuniunii de conciliere. Raportul de audit public va fi însoţit de o sinteză a principalelor constatări şi recomandări.

Şeful compartimentului de audit public intern trebuie să informeze UCAAPI sau organul ierarhic imediat superior despre recomandările, care nu au fost avizate de conducătorul entităţii publice. Aceste recomandări vor fi însoţite de documentaţia de susţinere.

6.Difuzarea Raportului de audit public intern

Şeful compartimentului de audit public intern trimite Raportul de audit public intern, finalizat, împreună cu rezultatele concilierii şi punctul de vedere al entităţii/structurii auditate conducătorului entităţii publice, care a aprobat misiunea, pentru analiză şi avizare.

Pentru instituţia publică mică, Raportul de audit public intern este transmis spre avizare conducătorului acestuia.

După avizarea recomandărilor cuprinse în Raportul de audit public intern, acestea vor fi comunicate structurii auditate.

Curtea de Conturi are acces la Raportul de audit public intern în timpul verificărilor pe care le efectuează.

7.Urmărirea recomandărilor

Obiectivul acestei etape este asigurarea, că recomandările menţionate în Raportul de audit public intern sunt aplicate întocmai, în termenele stabilite, în mod eficace şi că, conducerea a evaluat riscul de neaplicare a acestor recomandări.

Structura auditată trebuie să informeze compartimentul de audit public intern asupra modului de implementare al recomandărilor.

a.Responsabilitatea structurii auditate

Responsabilitatea structurii auditate în aplicarea recomandărilor constă în:

-elaborarea unui plan de acţiune, însoţit de un calendar privind îndeplinirea acestuia;
-vin în îndeplinirea acestuia;
-stabilirea responsabililor pentru fiecare recomandare;
-punerea în practică a recomandărilor;
-comunicarea periodică a stadiului progresului acţiunilor;
-evaluarea rezultatelor obţinute.

Scanned with OKEN Scanner

b.Responsabilitatea compartimentului de audit public intern

Compartimentul de audit public intern verifică şi raportează la UCAAPI sau la organul ierarhic imediat superior, după caz, asupra progreselor înregistrate în implementarea recomandărilor.

Compartimentul de audit public intern va comunica conducătorului entității publice stadiul implementării recomandărilor.

7.Supervizarea misiunii de audit intern

Şeful compartimentului de audit intern este responsabil cu supervizarea tuturor etapelor de desfăşurare ale misiunii de audit public intern.

Scopul acțiunii de supervizare este de a asigura că obiectivele misiunii de audit public intern au fost atinse în condiții de calitate, astfel:[15]

a)oferă instrucțiunile necesare (adecvate) derulării misiunii de audit;

b)verifică executarea corectă a programului misiunii de audit;

c)verifică existența elementelor probante;

d)verifică dacă redactarea raportului de audit public intern, atât cel intermediar, cât şi cel final, este exactă, clară, concisă şi se efectuează în termenele fixate.

În cazul în care şeful compartimentului de audit public intern este implicat în misiunea de audit, supervizarea este asigurată de un auditor intern desemnat de acesta.

Cap.1.4. Procedurile controlului intern pentru asigurarea integrității patrimoniului

1.4.1Controlul existenței şi integrității patrimoniului

a. Controlul **existenței bunurilor** se face prin observare fizică ,inspecția la fața locului şi în special prin inventariere, inventariere prin care organele de control intern vor verifica modul de înregistrare al diferențelor de inventar.

b. Referitor **la integritatea bunurilor,** organele de control intern vor verifica:[16]

[15] Ghiță Marcel – Auditul intern , Editura Economică Bucureşti 2004 , pag.132

[16] Boulescu Mircea "Controlul financiar-fiscal" Editura România de Mâine, Bucureşti, 2006, pag.255.

Scanned with OKEN Scanner

- asigurarea integrităţii bunurilor în timpul transportului intern între depozite şi secţiile de producţie;
- asigurarea existenţei şi funcţionării corecte a aparatelor şi instrumentelor de măsură şi control;
- întocmirea documentelor privind mişcarea bunurilor în momentul efectuării operaţiunii;
- determinarea corectă a rebuturilor şi perderilor tehnologice;
- asigurarea confruntării lunare între conturile de stocuri analitice şi sintetice;
- asigurarea confruntării lunare între evidenţa operativă(fişe de magazie) şi contabilitate(fişe de cont analitic);
- completarea la zi a fişelor de magazie şi a registrului stocurilor ;
- asigurarea sistemelor de protecţie şi alarmă a caseriilor;

1.4.2.Controlul încadrării gestionarilor şi a garanţiilor materiale[17]

Prevenirea păgubirii patrimoniului, depinde în mare măsură atât de garanţiile moral -profesionale ale gestionarilor cât şi de garanţiile materiale constituite de către aceştia.

a) Referitor la garanţiile moral-profesionale, organele de control intern verifică:

- dacă încadrarea gestionarilor se face în conformitate cu condiţiile de vârstă, studii, experienţă ;
- dacă gestionarii încadraţi au vârsta minimă de 21 ani (pentru gestiunile mici vârsta poate să fie minim 18 ani);
- dacă gestionarii sunt absolvenţi ai unei şcoli profesionale de specialitate sau liceu;
- dacă au fost corect examinaţi la disciplinele matematică, merceologie, legislaţie gestionară;
- dacă situaţia anterioară a gestionarului este în conformitate cu legislaţia în vigoare;
- dacă au fost angajaţi pe funcţiile de gestionari, persoane pentru care legislaţia le interzice acesta funcţie (fals, uz de fals, trafic de influenţă, dare şi luare de mită);
- dacă angajarea pe funcţia de gestionar se face pe baza cazierului judiciar emis de organele de poliţie;
- dacă în cadrul gestiunilor complexe este respectată condiţia vechimii în muncă;

[17] Legea 22/1969 privind angajarea gestionarilor,constituirea de garanţii şi răspunderea gestionarilor în legătură cu gestionarea bunurilor,modificată prin legea 54/1994.

Scanned with OKEN Scanner

b) Referitor la garanţiile materiale

b.1. În legatură cu **garanţiile în numerar**, organele de control verifică:

- dacă această garanţie a fost constituită între 1-3 salarii nete, în funcţie de complexitatea gestiunii;
- dacă aceste garanţii s-au constituit pe baza unor contracte de garanţie;
- dacă aceste garanţii au fost consemnate pe numele gestionarului într-un contract distinct, fie la C.E.C., fie la o bancă comercială;
- dacă garanţiile au fost reţinute într-o proporţie de 1/10 din salar;
- dacă compartimentul financiar contabil a asigurat recalcularea garanţiilor, odată cu modificarea salariului sau dacă au intervenit modificări în complexitatea gestiunilor;
- dacă compartimentele financiare asigură reîntregirea garanţiei într-o proporţie de 1/3, cu ocazia identificării unor pagube imputabile gestionarului;

b.2 În legătură cu **garanţiile materiale suplimentare,** organele de control intern vor verifica:

- dacă bunurile mobile aduse de gestionari sunt proprietatea lor;
- dacă bunurile imobile (terenuri, construcţii) sunt proprietatea gestionarului şi dacă pentru acestea s-au luat inscripţii ipotecare în Registrul de Publicitate Imobiliară;
- dacă sunt afectate bunuri mobile sau imobile ale gestionarilor sau ale familiei sale;
- dacă obligaţia este garantată de terţe persoane;

1.4.3. Controlul recepţionării, depozitării şi pazei bunurilor

Prevenirea păgubirii patrimoniului, depinde în mare măsură de modul de respectare a normelor de recepţionare , depozitare şi de pază a bunurilor.

a) Controlul recepţionărilor

În vederea recepţionării bunurilor, conducătorul unităţii beneficiare trebuie să constituie prin decizie scrisă, o comisie de recepţie din care trebuie să facă parte:

- -o persoană din conducerea unităţii, şef de compartiment;
- -o persoană răspunzatoare de calitatea produselor precum şi gestionarul bunurilor, care vor fi recepţionate;

Scanned with OKEN Scanner

Referitor la modul de **recepționare** al bunurilor, organele de control intern vor verifica:

- dacă membrii comisiei de recepție îndeplinesc garanțiile moral-profesionale impuse de lege;
- dacă funcționarea comisiilor de recepție este corespunzătoare, urmărindu-se în acest sens: ritmicitatea aprovizionărilor şi mai ales calitatea bunurilor recepționate;
- dacă delegatul unității beneficiare respectă regulile de preluare ale mijloacelor de transport şi ale bunurilor transportate, în acest sens delegatul beneficiarului are obligația de a nu prelua mijloacele de transport, containerele, ambalajele de transport, dacă prezintă urme de accidente sau de violare ale încuietorilor. În acest sens se va întocmi un proces verbal de constatare a diferențelor şi se vor sista operațiunile de recepție;
- dacă cu ocazia constatării la recepție de diferențe, delegatul unității beneficiare,împreună cu delegatul transportatorului, întocmesc un proces verbal de diferențe şi anunță furnizorul despre aceste diferențe, urmând ca în continuare recepția să se sisteze şi să se continuie fie la prezentarea delegatului furnizorului, fie în prezența unui delegat neutru;
- să se verifice calitatea mărfurilor recepționate, urmărindu-se în acest sens atât situația refuzurilor materiilor prime de către propriile unități productive, cât şi situația refuzurilor mărfurilor livrate datorate calităților slabe a produselor;
- dacă se asigură înregistrarea bunurilor recepționate în evidențele operative sau sintetice în conformitate cu graficul de circulație al documentelor;
- dacă se respectă modul de valorificare al constatărilor şi propunerilor comisiilor de recepție, în cazul aprovizionării unor bunuri necorespunzătoare cantitativ şi calitativ (restituire, refuz de plată total sau parțial, imputare diferențe).

b) Controlul depozitării

Referitor la modul de depozitare, organele de control intern **verifică:**

- dacă locurile de depozitare asigură integritatea cantitativă şi calitativă a bunurilor depozitate;
- dacă locurile de depozitare sunt prevăzute cu sisteme de pază, de alarmă, de ventilație şi de prevenire ale incendiilor, corespunzătoare;
- dacă locurile de depozitare sunt prevăzute cu mijloace adecvate de depozitare, corespunzătoare fiecărui bun depozitat;

Scanned with OKEN Scanner

- dacă bunurile depozitate sunt distribuite raţional în locurile de depozitare, asfel încăt să se asigure o deservire rapidă a clienţilor;
- dacă bunurile depozitate prezintă etichete de raft, pe sortimente;
- dacă gestionarii cunosc şi sunt în posesia specimenelor de semnături, ale persoanelor ce au dreptul de a dispune prin documente (dispozitii de livrare) de eliberare a bunurilor;
- dacă se face instructajul gestionarilor, când aceştia păstrează sau manipulează materiale cu caracteristici deosebite (inflamabile, explozibile, toxice).

c) Controlul pazei bunurilor

Referitor la paza bunurilor, organele de control intern **verifică:**

- dacă toate locurile de depozitare sunt prevăzute cu locuri de pază corespunzatoare;
- dacă se exercită un control corporal. asupra persoanelor care intră sau ies din unitate;
- dacă mijloacele de transport, care ies sau intră în unitate, sunt controlate de către agenţii de poartă,în conformitate cu documentele de intrare-ieşire ;
- dacă se aplică pe documentele de intrare-ieşire, ştampila de control-poartă şi dacă se înregistrează aceste controale de poartă într-un registru special;
- dacă activitatea de caserie se organizează doar în încăperi sigilate, şi care trebuiesc prevăzute cu ghişee pentru operaţiuni în numerar, cât şi cu case de fier pentru depozitarea numerarului;
- dacă transportul numerarului se face cu mijloace de transport certificate şi cu agenţi de pază înarmaţi;
- dacă se foloseşte personal propriu sau din unităţi specializate de pază şi existenţa proceselor verbale de predare primire a schimbului;
- dacă organele de control ierarhic, realizează controale repetate şi inopinate în cadrul gestiunilor pentru a surprinde realitatea din teren;

1.4.4. Controlul eliberării bunurilor de către gestionari

Organele de control intern **verifică:**

- dacă eliberarea bunurilor de către gestionari se face doar în cantităţile consemnate în documentele de livrare:facturi, dispoziţii de livrare, avize de livrare,bonuri de consum;

Scanned with OKEN Scanner

- dacă eliberarea bunurilor se face şi prin dispoziţii verbale de eliberare;
- dacă cu ocazia eliberării bunurilor, gestionarii verifică autenticitatea documentelor de livrare sub aspectul semnăturilor şi compararea lor cu specimenele de semnături;
- dacă documentele de livrare sunt înregistrate operativ în fişele de magazie şi dacă sunt predate serviciului de contabilitate conform graficelor de circulaţie stabilite de unitate;
- dacă eliberările sau vânzările corespund realităţii, prin confruntarea datelor din fişele de magazie ale gestionarului cu cele din fişele de valori materiale ale serviciului contabil;
- dacă se respectă legislaţia privind vânzarea mărfurilor şi anume:
  - dacă se afişează vizibil preţul fiecărui produs;
  - dacă nu sunt destinate vânzarii bunuri falsificate;
  - dacă se asigură încasarea mărfurilor doar prin intermediul aparatelor fiscale de marcat;
  - dacă se asigură condiţiile de încărcare ale produselor vândute şi dacă se întocmesc la timp contractele de garanţie ale bunurilor vândute,dacă este cazul;

1.4.5.Controlul decontărilor în numerar şi fără numerar

a. referitor la **decontările în numerar,** organele de control intern vor verifica:

- dacă operaţiunile în numerar se fac doar în caserii;
- dacă operaţiunile în numerar se fac doar de către casieri ;
- dacă încasările în numerar se fac pe baza de chitanţă sau dispoziţie de încasare, iar de la bănci pe bază de cecuri de numerar;
- dacă plăţile către agenţii economici se fac în limita a 10000 lei, fără a depăşi 5000 lei pentru fiecare agent economic;
- dacă încasările se fac în limita a 5000 lei pentru fiecare agent economic;
- dacă plăţile în numerar se fac doar către persoanele indicate în documentele de plată sau pe baza de procură cu indicarea actului de identitate;
- aplicarea pe documentele de plată şi pe statele de plată, a ştampilei achitat;
- modul de justificare a avansurilor acordate, pe baza deconturilor de cheltuieli;
- completarea zilnică a registrului de casă şi concordanţa cu contul 5311;

Scanned with OKEN Scanner

- modul de regularizare al plusurilor şi minusurilor de inventar al caseriilor;

b. referitor **la decontările fără numerar,** organele de control intern vor verifica:

- dacă se folosesc şi decontează corespunzător documentele de încasări şi plăți;
- modul de decontare ulterioară, pe baza efectelor comerciale (cambia, bilet la ordin);
- respectarea regulilor privind transmiterea, girarea şi avalizarea efectelor de comerț;
- dacă se utilizează instrumentele de plată prevăzute în contractelor economice;
- realitatea disponibilităților, prin confruntarea soldului contului 5121 cu extrasele de cont;
- dacă se verifică autenticitatea documentelor de decontare;
- dacă conturile curente sunt desfăşurate în analitice corespunzătoar

1.4.6.Controlul organizării şi exercitării formelor proprii de control intern

Referitor la **organizarea şi exercitarea formelor proprii de control intern,** organele de control intern vor verifica:[18]

- existența deciziilor scrise, privind modul de funcționare al controlului financiar preventiv şi a celui ierarhic;
- modul în care au fost distribuite sarcinile controlului financiar preventiv şi al celui ierarhic;
- dacă sarcinile de control au fost cuprinse în fişa postului;
- dacă controalele financiar preventiv, ierarhic, reciproc şi autocontrolul au fost corect aplicate;
- dacă se ține o evidență strictă a controalelor realizate (financiar preventiv, ierarhic, reciproc şi autocontrolul) ;
- modul de valorificare al constatărilor controlului intern;
- atitudinea conducerii față de formele proprii de control, receptivitatea față de constatări şi modul de valorificare al constatărilor;
- eventualele consecințe ale organizării necorespunzătoare ale formelor proprii de control intern;

[18] Florea Ioan, Florea Radu "Controlul economico-financiar" Editura C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 2000, pag. 170.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

1.4.7. Controlul prin inventariere

Inventarierea patrimoniului este o lucrare complexă care presupune parcurgerea mai multor **etape:**[19]

A. pregătirea inventarierii;

B. inventarierea propriu-zisă;

C. stabilirea, regularizarea şi înregistrarea în contabilitate a diferenţelor constatate la inventariere.

A.Pregătirea inventarierii generale a patrimoniului

Pregătirea inventarierii este o etapă premergătoare inventarierii propriu-zise, de care depinde eficienţa celorlalte lucrări, care vor urma. În cadrul acestei etape se iau o serie de măsuri organizatorice şi se execută unele lucrări cu caracter contabil.

În cadrul lucrărilor de **natură organizatorică** se pot menţiona:

• Numirea prin decizie scrisă, dată de administratorul societăţii sau ordonatorul de credite, a unei comisii centrale de inventariere (dacă este cazul) şi a unui număr de comisii de inventariere. Comisia centrală va coordona comisiile de inventariere constituite în funcţie de numărul de gestiuni ce urmează a fi inventariate. Aceste comisii trebuie să fie constituite din cel puţin două persoane.

La unităţile mici inventarierea poate fi executată de către o singură persoană.

Prin unităţi mici, se înţelege: persoanele fizice care au calitate de comerciant sau societăţile comerciale al căror număr de salariaţi este redus, iar valorile materiale, care trebuiesc inventariate nu depăşesc plafonul stabilit de către administratorul societăţii .

Din comisia de inventariere fac parte persoane cu pregătire corespunzătoare,economică şi tehnică. Nu pot face parte din comisia de inventariere gestionarii depozitelor supuse inventarierii şi nici contabilii, care ţin evidenţa gestiunilor respective.

Membrii comisiei de inventariere nu pot fi înlocuiţi decât în cazuri bine întemeiate şi numai prin decizia scrisă a celor care i-au numit.

• Pentru o bună desfăşurare a operaţiunilor de inventariere, administratorii, ordonatorii de credite sau alte persoane, care au obligaţia gestionării patrimoniului trebuie să ia **măsuri** în vederea creării tuturor condiţiilor optime de lucru comisiei de inventariere, cum ar fi:

---

[19] Oprean Ioan, Lenghel Radu Dorin "Auditul financiar contabil" Editura Dimitrie-Cantemir, Cluj-Napoca, 2007, pag. 31

- organizarea depozitării valorilor materiale grupate pe sortotipodimensiuni, codificarea acestora şi întocmirea etichetelor de raft;
- asigurarea personalului necesar pentru manipularea valorilor materiale, care se inventariază;
- dotarea gestiunii cu aparate şi instrumente adecvate pentru cântărire, măsurare etc., cu mijloace de identificare (cataloage, mostre etc.);
- asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate a unor persoane competente din cadrul entității sau din afara acesteia care au obligația să semneze listele de inventariere pentru atestarea realității datelor înscrise în acestea;
- dotarea comisiei de inventariere cu mijloace tehnice de calcul şi de sigilare a spațiilor inventariate;
- dotarea gestiunilor cu două rânduri de încuietori diferite.

Comisia de inventariere trebuie:

a. să ceară gestionarului o declarație scrisă din care să rezulte dacă:

- gestionează valori materiale şi în alte locuri de depozitare;
- are în gestiune şi alte bunuri ce aparțin terților, primite cu sau fără documente;
- are plusuri sau lipsuri în gestiune despre a căror cantitate sau valoare are cunoştință;
- are valori nerecepționate sau livrate pentru care nu s-au
- întocmit documentele aferente;
- a primit sau eliberat valori materiale fără documente legale;
- deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa;
- are documente de primire-eliberare, care n-au fost operate în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate. În acest sens se specifică felul şi numărul ultimelor documente de intrare/ieşire a bunurilor sau valorilor din gestiune.

b. să identifice toate locurile unde există valori ce urmează a fi inventariate;

Dacă bunurile ce urmează a fi inventariate sunt gestionate de către o singură persoană şi sunt depozitate în locuri diferite, se sigilează toate căile de acces cu excepția locului în care începe inventarierea, care se sigilează numai la sfârşitul zilei.

c. să asigure, în prezența gestionarului, închiderea şi sigilarea căilor de acces în gestiuni, ori de câte ori se întrerup operațiile de inventariere şi se părăseşte gestiunea;

Scanned with OKEN Scanner

d. să verifice numerarul din casă şi să stabilească suma încasărilor din ziua curentă, solicitând întocmirea monetarului (la gestiunile cu vânzare cu amănuntul) şi depunerea acestuia la casieria centrală a entităţii;

e. să controleze dacă toate instrumentele şi aparatele de măsură sau cântărire au fost verificate şi dacă sunt în bună stare de funcţionare;

f. să solicite:

- sistarea operaţiunilor de intrare/ieşire a bunurilor din gestiune. Dacă sistarea nu poate avea loc, operaţiunile se desfăşoară numai în prezenta comisiei de inventariere care va menţiona pe documentele respective „primit/eliberat în timpul inventarierii".
- predarea la magazii şi la depozite pe baza documentelor, a tuturor pieselor, ansamblurilor şi agregatelor a căror prelucrare s-a terminat;
- colectarea din secţii sau ateliere a produselor reziduale şi a deşeurilor.

În paralel cu aceste **lucrări** pregătitoare de **natură organizatorică** se efectuează lucrări pregătitoare de natură contabilă, cum sunt:

a. asigurarea înregistrării tuturor operaţiunilor în contabilitatea sintetică, analitică şi în evidenţa operativă condusă în cadrul gestiunilor (fişe de magazie, rapoarte de gestiune);

b. verificarea exactităţii înregistrărilor prin confruntarea informaţiilor din contabilitate cu cele din evidenţa operativă şi prin întocmirea balanţelor de verificare sintetice şi analitice;

c. ridicarea de la gestiune a tuturor evidenţelor operative şi vizarea lor după ultima operaţiune (fişe de magazie, benzi de la casele de marcat, rapoarte de gestiune etc.).

În cazul în care gestionarul lipseşte la data stabilită pentru începerea inventarierii, comisia de inventariere sigilează căile de acces în gestiune şi anunţă conducerea entităţii. Conducerea entităţii are obligaţia să îl anunţe pe gestionar despre ziua, la care trebuie să se prezinte pentru începerea inventarierii. Dacă gestionarul sau reprezentantul său legal nu se prezintă la data şi ora fixată, conducerea numeşte prin decizie scrisă o altă persoană, care îl reprezintă pe gestionar pe parcursul inventarierii.

B. Inventarierea propriu-zisă a elementelor de activ şi de pasiv.Inventarierea propriu-zisă a patrimoniului „are ca scop principal stabilirea situaţiei reale a tuturor elementelor de activ şi de pasiv ale fiecărei entităţi, precum şi bunurile şi valorile deţinute cu orice titlu aparţinând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situaţiilor financiare, care trebuie să asigure o imagine fidelă, a poziţiei financiare şi a performanţei unei unităţi"

Constatarea şi descrierea elementelor patrimoniale supuse inventarierii, este etapa, în care se efectuează inventarierea propriu-zisă a

Scanned with OKEN Scanner

d. să verifice numerarul din casă şi să stabilească suma încasărilor din ziua curentă, solicitând întocmirea monetarului (la gestiunile cu vânzare cu amănuntul) şi depunerea acestuia la casieria centrală a entităţii;

e. să controleze dacă toate instrumentele şi aparatele de măsură sau cântărire au fost verificate şi dacă sunt în bună stare de funcţionare;

f. să solicite:

- sistarea operaţiunilor de intrare/ieşire a bunurilor din gestiune. Dacă sistarea nu poate avea loc, operaţiunile se desfăşoară numai în prezenta comisiei de inventariere care va menţiona pe documentele respective „primit/eliberat în timpul inventarierii".
- predarea la magazii şi la depozite pe baza documentelor, a tuturor pieselor, ansamblurilor şi agregatelor a căror prelucrare s-a terminat;
- colectarea din secţii sau ateliere a produselor reziduale şi a deşeurilor.

În paralel cu aceste **lucrări** pregătitoare de **natură organizatorică** se efectuează lucrări pregătitoare de natură contabilă, cum sunt:

a. asigurarea înregistrării tuturor operaţiunilor în contabilitatea sintetică, analitică şi în evidenţa operativă condusă în cadrul gestiunilor (fişe de magazie, rapoarte de gestiune);

b. verificarea exactităţii înregistrărilor prin confruntarea informaţiilor din contabilitate cu cele din evidenţa operativă şi prin întocmirea balanţelor de verificare sintetice şi analitice;

c. ridicarea de la gestiune a tuturor evidenţelor operative şi vizarea lor după ultima operaţiune (fişe de magazie, benzi de la casele de marcat, rapoarte de gestiune etc.).

În cazul în care gestionarul lipseşte la data stabilită pentru începerea inventarierii, comisia de inventariere sigilează căile de acces în gestiune şi anunţă conducerea entităţii. Conducerea entităţii are obligaţia să îl anunţe pe gestionar despre ziua, la care trebuie să se prezinte pentru începerea inventarierii. Dacă gestionarul sau reprezentantul său legal nu se prezintă la data şi ora fixată, conducerea numeşte prin decizie scrisă o altă persoană, care îl reprezintă pe gestionar pe parcursul inventarierii.

B. Inventarierea propriu-zisă a elementelor de activ şi de pasiv.Inventarierea propriu-zisă a patrimoniului „are ca scop principal stabilirea situaţiei reale a tuturor elementelor de activ şi de pasiv ale fiecărei entităţi, precum şi bunurile şi valorile deţinute cu orice titlu aparţinând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situaţiilor financiare, care trebuie să asigure o imagine fidelă, a poziţiei financiare şi a performanţei unei unităţi"

Constatarea şi descrierea elementelor patrimoniale supuse inventarierii, este etapa, în care se efectuează inventarierea propriu-zisă a

Scanned with OKEN Scanner

bunurilor corporale şi se concretizează prin completarea listelor de inventar. Procesul de inventariere a bunurilor patrimoniale se realizează la locurile de păstrare a acestora. Constatările trebuie trecute în listele de inventariere separate pentru:

- fiecare loc de depozitare;
- fiecare gestiune aparţinătoare unităţii patrimoniale;
- fiecare categorie de bunuri din cadrul gestiunilor (în concordanţă cu conturile contabile);
- bunurile aflate asupra angajaţilor în momentul inventarierii (scule, unelte, cazarmament etc.);
- bunurile, care aparţin altor unităţi (închiriate, în leasing, în consignaţie, spre prelucrare, în custodie);
- creanţele sau datoriile incerte sau în litigiu;
- bunuri necorespunzătoare din punct de vedere calitativ, degradate etc.;
- bunuri fără mişcare, cu mişcare lentă sau greu vandabile.

În cazul ultimelor două categorii de bunuri se anexează la listele de inventariere o „Notă de constatare" sau un „Proces-verbal" din care vor rezulta cauzele nefolosirii bunurilor, caracterul şi gradul deteriorării şi eventualele persoane vinovate.

Inventarierea patrimoniului se materializează prin înscrierea bunurilor cu cerneală sau pix, fără spaţii libere şi fără ştersături în formularul „Lista de inventariere",în urma verificării existenţei fizice a fiecărui element patrimonial inventariat. Prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr. 1753/2004 s-a stabilit că listele de inventariere se întocmesc într-un singur exemplar. Este recomandabil ca aceste liste să se întocmească în două exemplare, un exemplar de către gestionari şi un exemplar de către membrii comisiei de inventariere. Dacă inventarierea se desfăşoară cu ocazia predării-primirii gestiunilor, listele de inventariere se pot întocmi în trei exemplare de către: gestionarul predător, gestionarul primitor şi un membru al comisiei de inventariere.

În cazul în care inventarierea nu se termină într-o zi, la finele zilei încăperea se sigilează şi fişele de inventariere sunt semnate de către membrii comisiei de inventariere pe fiecare filă. La reluarea inventarierii, dacă sigiliul a fost rupt, nu se intră în încăperea respectivă şi se anunţă conducerea entităţii, pentru luarea măsurilor care se impun.

Documentele întocmite de comisia de inventariere rămân în cadrul gestiunii inventariate, în locuri special amenajate, încuiate şi sigilate. Este interzisă scoaterea lor din gestiune până la terminarea inventarierii.

Stabilirea stocului faptic se face prin numărare, cântărire, măsurare, calcule tehnice, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale se despachetează numai prin sondaj.

Scanned with OKEN Scanner

Lichidele şi materialele de masă (ciment, produse agricole, produse de balastieră etc.) se inventariază prin calcule tehnice, în funcție de: volumul acestora (stabilit prin calcule tehnice), densitatea şi compoziția lor, stabilite pe baza probelor de laborator sau organoleptic.

Bunurile aparținând altor unități (închiriate, în leasing, în custodie, spre prelucrare, în consignație etc.) se înscriu în liste de inventariere separate şi un exemplar din acestea se trimite proprietarului, care este invitat să confirme realitatea datelor respective. Neconformarea realității şi concordanței datelor din aceste liste, în termen de 5 zile, presupune recunoaşterea lor.

Bunurile, care la data inventarierii se afla în afara entității (date spre prelucrare sau reparare la terți) se inventariază prin confirmarea scrisă, primită de la entitatea unde se găsesc.

Echipamentele, cazarmamentele, sculele, uneltele etc. aflate asupra angajaților, se trec în liste separate specificându-se persoanele, care răspund de păstrarea lor.

Disponibilitățile aflate în conturi la bănci, se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de bănci cu cele din contabilitate. În acest scop, extrasele de cont emise pentru ultima zi a anului trebuie să poarte ştampila oficială a băncii. În acelaşi timp şi băncile au obligația să solicite beneficiarilor confirmarea soldurilor pe baza „Extrasului de cont".

Imobilizările necorporale şi imobilizările corporale se inventariază prin verificarea titlurilor de proprietate şi prin constatarea existenței şi stării lor.

Producția în curs, producția de imobilizări cu forțe proprii, reparațiile neterminate etc. se inventariază prin descrierea gradului de execuție sau a stadiului de prelucrare şi prin stabilirea valorii acestora pe baza documentației tehnice şi a datelor din contabilitate.

Creanțele față de terți, obligațiile față de furnizori şi celelalte active şi pasive patrimoniale se inventariază prin verificarea soldurilor scriptice şi prin confirmarea soldurilor de către terți, pe baza „Extrasului de cont" remis terților sau prin punctaje reciproce. Nu este obligatorie confirmarea creanțelor curente, care au o vechime mai mică de 6 luni şi care au o pondere de până la 1% în total creanțe.

Pe ultima filă a listei de inventariere se trece durata efectivă a inventarierii, adică data începerii şi terminării precum şi mențiunea gestionarului din care reiese dacă:

- toate cantitățile de bunuri au fost stabilite în prezența sa;
- bunurile respective se află în păstrarea şi răspunderea sa;
- obiecțiile pe care le are de făcut (dacă există);
- mai are bunuri neinventariate.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă există obiecții, acestea vor fi analizate iar concluziile se vor menționa la sfârşitul listei de inventariere.

Listele de inventariere, odată întocmite, sunt supuse unei „prelucrări", în sensul comparării stocurilor (inventarului faptic) consemnate în acestea, la locurile de depozitare, cu stocurile scriptice din contabilitate. În cadrul acestei „prelucrări", toate pozițiile la care se constată diferențe, generate fie de plusuri sau minusuri cantitative, fie de prețuri actuale (ale pieței) mai mici decât costurile istorice (valoarea de intrare în patrimoniu) se extrag din „Lista de inventariere" cod 14-3-12/b şi se consemnează în „Lista de inventariere – cod 14-3-12".

Listele de inventariere (cod 14-3-12 şi 14-3-12 /b) se întocmesc în cazul gestiunilor cantitativ-valorice. În cazul gestiunilor global-valorice, se întocmeşte „Lista de inventariere – cod 14-3-12/a".

Listele de inventariere se semnează pe fiecare filă, de către membrii comisiei de inventariere şi de către gestionari.

Rezultatele inventarierii se înscriu intr-un „Proces-verbal" care trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente:

- data întocmirii;
- numele şi prenumele membrilor comisiei de inventariere;
- numărul şi data actului de numire a comisiei de inventariere;
- gestiunea inventariată;
- data începerii şi terminării inventarierii;
- rezultatele inventarierii;
- concluziile şi propunerile comisiei în legătură cu plusurile şi lipsurile constatate, cu persoanele vinovate şi măsurile ce trebuie luate în legătură cu acestea;
- volumul stocurilor depreciate, al celor fără mişcare, cu mişcare lentă, greu vandabile şi propuneri privind reintegrarea acestora în circuitul economic sau privind constituirea de provizioane (ajustări de valoare);
- constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, precum şi alte aspecte în legătură cu activitatea gestiunii inventariate.

Propunerile cuprinse în procesul verbal ale comisiei de inventariere se prezintă, în termen de trei zile de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului unității patrimoniale. Acesta, cu avizul compartimentului juridic, decide, în termen de cel mult cinci zile, asupra modului de soluționare al propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor. Anual, rezultatele inventarierii generale ale patrimoniului, după reflectarea în contabilitate şi în balanța de verificare, se centralizează în „Registrul inventar".

„Registrul inventar" (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu, de înregistrare anuală şi de grupare a rezultatelor inventarierii patrimoniului. În el se înregistrează toate elementele de activ şi pasiv

Scanned with OKEN Scanner

grupate după natura lor, conform posturilor din bilanțul contabil. Elementele patrimoniale înscrise în registrul- inventar au la bază listele de inventariere centralizatoare şi procesele verbale de inventariere, care justifică conținutul fiecărui post din bilanțul contabil.

Stabilirea rezultatelor inventarierii se realizează prin compararea cantităților şi valorilor consemnate în listele de inventar cu cantitățile şi valorile înregistrate în contabilitate. În acest sens, mai întâi se verifică exactitatea datelor din contabilitate, cu ajutorul balanțelor de verificare sintetice şi analitice, apoi se verifică exactitatea datelor din inventar, prin confruntarea exemplarului din aceste liste, scris de un membru al comisiei de inventariere cu exemplarul aceloraşi liste scrise de gestionar, corectându-se pe loc eventualele diferențe constatate, sub semnătura participanților la inventariere. Soldurile scriptice se certifică de către persoana care ține evidența analitică a gestiunii respective şi de către şeful compartimentului financiar-contabil. Se verifică, de asemenea, corectitudinea evaluărilor, a calculelor din contabilitate şi din listele de inventar.

Din comparația mai sus menționată, pot să rezulte plusuri sau minusuri de inventar, pentru care comisia de inventariere va cere explicații scrise de la gestionar.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate atât în evidența operativă, cât şi în contabilitate, în termen de cel mult cinci zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administratori. Evaluarea stocurilor şi imobilizărilor se face respectând principiul permanenței metodelor potrivit căruia regulile de evaluare trebuie menținute. La stabilirea valorii de inventar se aplică principiul prudenței potrivit căruia nu se admite supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor. Astfel, în cazul elementelor de activ, dacă se constată că valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului şi prețul pieței, este mai mare decât valoarea la care sunt evidențiate acestea în contabilitate, în listele de inventariere se vor trece valorile din contabilitate. În cazul în care valoarea de piață este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventar se va înscrie valoarea aceasta din urmă şi pentru diferențele în minus (deprecieri) neimputabile se constituie provizioane (se fac ajustări ale valorilor dacă deprecierea este reversibilă sau se înregistrează amortismente suplimentare la care deprecierea este ireversibilă).

Evaluarea creanțelor şi datoriilor se face, de regulă, la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată, cu respectarea principiului prudenței. Creanțele, datoriile şi disponibilitățile exprimate în devize, se evaluează la cursul de referință al Băncii Naționale de la 31 decembrie a exercițiului financiar expirabil.

Scanned with OKEN Scanner

Stabilirea rezultatelor inventarierii se face direct în listele de inventar (cod 14-3-12). Aceste rezultate se determină prin compararea mărimilor constatate direct prin inventariere cu cele înregistrate în contabilitate. Dacă cantităţile şi valorile constatate faptic la un anumit element patrimonial, sunt mai mari decât cele din contabilitate, rezultă un plus de inventar, iar în cazul invers rezultă un minus de inventar.

C. Regularizarea diferenţelor constatate la inventariere

După stabilirea plusurilor şi minusurilor de inventar, se procedează la regularizarea diferenţelor. În principiu, plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul unităţilor, iar minusurile se trec asupra cheltuielilor sau se scad din veniturile aferente variaţiei stocurilor, după caz.

Stabilirea sumelor, ce se impută persoanelor vinovate se face la valoarea de înlocuire, care reprezintă costul de achiziţie al bunurilor la data constatării pagubei. Acest cost de achiziţie cuprinde: preţul de cumpărare practicat pe piaţă, la care se adaugă taxe nerecuperabile, cheltuielile de transport aprovizionare şi alte cheltuieli necesare punerii în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunurilor respective. La toate aceste componente se adaugă T.V.A. Pentru bunurile constatate „lipsă" ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piaţă, valoarea de imputare se stabileşte de către o comisie formată din specialişti în domeniul respectiv.

Practic, **diferenţele** constatate cu prilejul inventarierii generale a patrimoniului sunt **regularizate prin următoarele modalităţi:**[20]

C1.înregistrarea directă a plusurilor şi minusurilor de inventar;
C2. compensarea plusurilor cu minusurile de inventar;
C3. acordarea de perisabilităţi normale;
C4.acordarea combinată a compensărilor şi perisabilităţilor.

Calculul compensărilor dintre plusurile şi minusurile stabilite la inventariere, acordarea perisabilităţilor (peste normele legale), scăderea din contabilitate a altor lipsuri şi deprecieri neimputabile etc. nu influenţează mărimea profitului impozabil şi a taxei pe valoarea adăugată datorate, deoarece toate acestea sunt nedeductibile fiscal. Aceste regularizări influenţează numai raporturile dintre conducerea unităţii patrimoniale şi personalul din subordine (gestionari, casieri, etc.).

C1.Înregistrarea directă a plusurilor şi minusurilor de inventar

În principiu, plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul unităţilor (clasa 3=clasa 6), iar minusurile se trec asupra cheltuielilor (clasa

[20] Oprean Ioan, Popa Irimie, Lenghel Radu Dorin "Procedurile auditului şi ale controlului financiar", Editura Risoprint, Cluj-Napoca 2007, pag. 78.

Scanned with OKEN Scanner

6=clasa 3) sau se scad din veniturile aferente variației stocurilor (711=345), după caz,minusuri care urmează a fi imputate (4282(461)=%7588,4427).

1.Înregistrarea minusurilor de inventar :

- lipsuri materii prime: 601 = 301
- lipsuri materiale consumabile : 602 = 302
- lipsuri obiecte de inventar : 603 = 303
- lipsuri la mărfuri (en- gross): 607 = 371
- lipsuri mărfuri (en-detail) : % = 371
  378
  4428
  607

-lipsă produse finite : 711 = 345

-lipsuri imobilizări corporale amortizate integral : % = 213
2813
6583

-lipsuri imobilizări corporale parțial amortizate: 2813 = 213

-lipsuri stocuri , imobilizări corporale nesoluționate la inventar:
473 = %
clasa 3
clasa 2

-lipsă numerar în casierie imputabilă : 4282 = 5311

-lipsă inventar casierie neimputabilă : 668 = 5311

-imputarea lipsurilor la stocuri şi imobilizări :
4282 (461) = %
7588
4427

-pentru lipsurile neimputabile, aferente stocurilor şi imobilizărilor corporale, se percepe TVA colectat prin formula :635=4427

2.Înregistrarea plusurilor de inventar :

- plusuri de materii prime 301 = 601
- plusuri materiale consumabile 302 = 602
- plusuri obiecte de inventar 303 = 603
- plusuri la mărfuri (en- gross) 371 = 607
- plusuri mărfuri (en-detail) 371 =%
  378
  4428
  607
- plusuri de produse finite 345 = 711
- plusuri de imobilizări corporale 213 = 134
- plusuri de casierie 5311 = 768

Scanned with OKEN Scanner

C2. Compensarea plusurilor cu minusurile constatate la inventariere

Potrivit normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului, (aprobată prin Ordinul M.F.P. nr. 1753/2004) compensarea plusurilor cu minusurile operează numai dacă sunt îndeplinite următoarele **condiţii:**

- existenţa riscului de confuzie între sortimentele aceleiaşi grupe de bunuri materiale, din cauza asemănării lor în ceea ce priveşte aspectul exterior: culoare, model, dimensiuni, ambalaj şi alte elemente;
- plusurile şi minusurile trebuie să fie aferente aceleiaşi perioade de gestiune şi aceleaşi gestiuni.

Compensarea nu este admisă în cazul, în care s-a făcut dovada că diferenţele constatate se datorează relei intenţii sau neglijenţei, ceea ce a dus la sustragerea sau distrugerea bunurilor respective, datorate vinovăţiei persoanelor însărcinate cu gestionarea acestor bunuri. Listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje şi alte valori materiale ce îndeplinesc condiţiile compensării se stabilesc anual de către administratorii unităţilor economice sau ordonatorii de credite.

De asemenea, trebuie avute în vedere şi următoarele **reguli** privind compensarea:

a) egalitatea cantitativă între plusuri şi minusuri se obţine prin eliminarea din calcul a cantităţilor, ce depăşesc această egalitate (plusuri sau minusuri, după caz), începând cu sortimentele, care au preţul unitar cel mai scăzut, în ordinea crescândă a preţurilor (gestionarii răspund pentru paguba cea mai mică);

b) diferenţele valorice, la cantităţi egale de plusuri şi minusuri se stabilesc între totalul valorii sortimentelor constatate în plus şi totalul valorii sortimentelor constatate în minus, din cadrul aceleiaşi grupe de valori materiale;

c) în urma compensării, nu pot rezulta pentru firmă diferenţe nefavorabile iar dacă totuşi există, acestea se recuperează de la cei vinovaţi (în urma compensării nu se poate diminua patrimoniul entităţii).

În practica compensării diferenţelor în plus şi minus stabilite la inventariere se pot întâlni patru situaţii diferite.

Dacă se notează cu Σbi suma cantităţilor constatate lipsă şi cu Σai suma cantităţilor constate în plus la inventariere, atunci aceste **situaţii** pot fi sintetizate astfel:

1. Σai < Σbi, Σaipi < Σbipi (lipsurile cantitative şi valorice sunt mai mari decât plusurile constatate):

Scanned with OKEN Scanner

- Descărcarea gestiunii cu valoarea cantităţilor constatate lipsă şi eliminate din calculul compensărilor şi cu diferenţa valorică negativă rezultată în urma compensării.
- Imputarea acestor lipsuri cantitative şi valorice stabilite în urma compensării.

2. Σai < Σbi, Σaipi > Σbipi (cantitativ, lipsurile sunt mai mari decât plusurile,dar valoric plusurile depăşesc lipsurile) :

- Descărcarea gestiunii cu valoarea lipsei cantitative eliminate din calculul compensărilor.
- Imputarea lipsei cantitative necompensate.
- Înregistrarea ca un plus în gestiune a diferenţelor valorice pozitive în urma compensărilor.

3. Σai > Σbi ,Σaipi > Σbipi (plusurile cantitative şi valorice sunt mai mari decât lipsurile):

- Se înregistrează ca un plus de inventar:
  - valoarea cantităţilor constatate în plus şi eliminate din calculul compensărilor;
  - diferenţele valorice pozitive rezultate în urma compensărilor.
- Nu se stabileşte răspunderea patrimonială.

4. Σai > Σbi , Σaipi < Σbipi (cantitativ, plusurile sunt mai mari decât lipsurile, dar valoric, lipsurile depăşesc plusurile) :

- Se înregistrează ca un plus în gestiune valoarea cantităţilor eliminate din calculul compensărilor.
- Se descarcă gestiunea cu diferenţa valorică negativă rezultată în urma compensărilor (lipsă de inventar).
- Se impută aceste diferenţe valorice negative.

C3. Acordarea scăzămintelor admisibile

Prin pierderi materiale normale sau **perisabilităţi** "se înţeleg, de obicei, pierderi prin spargeri, fărâmiţări, scurgeri, volatilizări, absorbţii în ambalaje etc., care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării sau însilozării bunurilor în limitele normale (legal aprobate)"[21].

Nu sunt considerate pierderi normale şi, prin urmare, nu se acordă perisabilităţi pentru:

- pierderi datorate neglijenţei, proastei gospodăriri, relei intenţii, deteriorărilor etc., indiferent dacă sunt mai mici sau mai mari decât limitele normale;
- pierderile produse la materialele supuse prelucrării, care sunt incluse în normele de consum specifice, respectiv la categoria pierderilor tehnologice;

[21] H.G. 831/2004 pentru aprobarea normelor privind limitele admisibile în procesul de comercializare.

Scanned with OKEN Scanner

• produsele obținute din producție proprie, excepție făcând cazurile în care ele au fost predate către o altă gestiune distinctă de gestiunea secțiilor sau laboratoarelor, care le-au produs;
• pierderile datorate depozitării unor categorii de bunuri peste durata normală.

Sunt asimilate perisabilităților şi pierderile datorate condițiilor de muncă şi de supraveghere din unele societăți comerciale, cunoscute sub denumirea de „pierderi de risc de vânzare", care se acordă magazinelor de desfacere cu amănuntul şi unităților de alimentație publică.

Coeficienții de perisabilitate sunt stabiliți de conducerea fiecărei entități, în funcție de pierderile efective din perioada precedentă şi noile condiții create în activitatea de transport, manipulare, depozitare sau însilozare a bunurilor respective.

Din punct de vedere fiscal, pierderile constatate la mărfuri sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în limita cotelor de perisabilități aprobate prin hotărâri ale Guvernului.

Conducerea entităților poate aproba cote de perisabilități peste limitele aprobate de guvern sau la alte sortimente de mărfuri. Aceste perisabilități diminuează răspunderea patrimonială a gestionarilor, dar nu se diminuează obligațiile fiscale ale contribuabililor.

Perisabilitățile, indiferent dacă sunt stabilite de Guvern sau de conducerea entității, nu se acorda anticipat, ci numai după constatarea unei lipse efective prin inventariere sau prin recepția bunurilor aprovizionate. (O.M.F.P. nr. 1753 /2004 art. 51).[22]

1. Perisabilități pe timpul depozitării

Perisabilitățile pe timpul depozitării se pot determina după mai multe **metode** de calcul, cum sunt:

- calculul perisabilităților în funcție de scăzământul mediu pe unitate de timp (pe oră, pe lună etc.);
- calculul perisabilităților în funcție de stocul mediu;
- calculul perisabilităților în funcție de durata medie a depozitării;
- calculul perisabilităților în funcție de rulajul înregistrat între două inventarieri succesive etc.

2. Perisabilități în timpul transportului

Se referă la pierderile, ce intervin în volumul cantitativ şi, uneori, calitativ al bunurilor şi se calculează, de regulă, prin aplicarea cotelor procentuale de scăzăminte asupra cantității sau valorii bunurilor transportate.

[22] O.M.F.P. 1753/2004 privind inventarierea elementelor de activ şi pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru materialele de masă, care sunt transportate de obicei în vrac şi care se preiau în gestiunea întreprinderilor pe baza documentelor însoţitoare (cântărirea vagoanelor făcându-se în staţia de expediţie), perisabilităţile se acordă numai cu ocazia inventarierii depozitelor respective, calculele făcându-se în funcţie de volumul valoric sau cantitativ al intrărilor între două inventarieri succesive.

Dacă preluarea bunurilor în gestiune se face prin cântărire, măsurare etc., atunci perisabilităţile se calculează şi se acordă pe baza documentelor de constatare a diferenţelor la recepţie, întocmite pentru fiecare lot transportat, în limita cotelor procentuale de perisabilitate şi a diferenţelor efectiv constatate, mai puţin pierderile produse din vina furnizorului, cărăuşilor sau alte cazuri de forţă majoră.

Pentru pierderile produse prin spargeri în timpul transportului este necesar să se întocmească pe lângă actele de recepţie din care să rezulte lipsa neimputabilă şi un proces-verbal de constatare şi distrugere sau valorificare a probelor.

Pentru unele categorii de bunuri, cotele procentuale pot fi diferite în funcţie de distanţele transportului, de durata transportului sau de anotimpul în care are loc transportul şi de mijloacele de transport folosite.

C4. Acordarea combinată a perisabilităţilor şi compensărilor

În cazul bunurilor materiale confundabile între ele, perisabilităţile cantitative (Pq) se acordă numai dacă suma cantităţilor constatate lipsă este mai mare decât cea a cantităţilor constatate în plus şi numai în limita aceste diferenţe ($Pq \leq \Sigma bi - \Sigma ai$).

Scăzămintele se acordă, în primul rând, pentru sortimentele la care s-a constatat lipsa, iar dacă mai rămân diferenţe cantitative în minus, se pot acorda şi pentru celelalte sortimente la care s-au înregistrat plusuri sau nu există diferenţe .

În cadrul fiecărei categorii, ordinea de acordare a perisabilităţilor este cea folosită la cuprinderea bunurilor în compensare (începând cu sortimentul care are preţul unitar cel mai ridicat).

Lipsurile valorice (Lv) care pot fi acoperite pe seama perisabilităţilor se compun din valoarea cantităţilor lipsă, care depăşesc cantităţile constatate în plus, la care se adaugă diferenţele valorice negative rezultate în urma compensărilor cantităţilor egale.

Dacă cantităţile constatate în plus sunt mai mari decât cantităţile constatate în minus, nu se acordă perisabilităţi, nici atunci când în urma compensării cantităţilor egale, rezultă o diferenţă valorică negativă.

La acordarea combinată a perisabilităţilor şi compensărilor pentru sortimente de valori materiale confundabile între ele pot să apară următoarele **situaţii:**

Scanned with OKEN Scanner

1. Perisabilitățile cantitative (Pq) calculate sunt mai mici decât minusurile cantitative (Lq) dar valoric, perisabilitățile (Pv) acoperă lipsurile valorice (Lv), deci: **Pv > Lv şi Pq < Lq**.

În această situație, deşi perisabilitățile valorice (Pv) acoperă lipsa valorică (Lv), se impută persoanelor vinovate lipsa cantitativă (Lq) care depăşeşte perisabilitățile cantitative (Pq). Imputarea se face în ordinea în care bunurile respective au fost eliminate din calculul compensărilor (începând cu prețul unitar cel mai mic).

2. Perisabilitățile cantitative (Pq) calculate acoperă lipsa cantitativă (Lq) constatată, dar valoric, perisabilitățile (Pv) sunt mai mici decât lipsurile valorice (Lv) constatate: **Pq > Lq şi Pv < Lv.**

În această situație, se acordă perisabilități cantitative (Pq) numai în limita lipsurilor cantitative (Lq), iar valoric se impută vinovaților diferența dintre lipsa valorică (Lv), mai mare şi perisabilitățile valorice (Pv), mai mici.

3. Perisabilitățile cantitative şi valorice (Pq şi Pv) sunt mai mici decât lipsurile cantitative şi valorice (Lq şi Lv) constatate la inventariere: **Pq < Lq şi Pv < Lv.**

În acest caz, se acordă integral perisabilitățile cantitative şi valorice calculate după unul din procedeele de mai sus şi se impută lipsa cantitativă şi valorică care depăşeşte aceste perisabilități.

4. Perisabilitățile cantitative şi valorice (Pq şi Pv) acoperă lipsurile constatate, atât cantitativ (Lq), cât şi valoric **(Lv): Pq > Lq şi Pv > Lv.**

În această situație, se acordă perisabilitățile numai în limita lipsurilor constatate, cantitative şi valorice, nefiind cazul să se stabilească răspunderea patrimonială prin imputare.

Acordarea combinată a perisabilităților şi compensărilor poate fi sintetizată astfel:

1. Pq < Lq , Pv ≥ Lv.

- Se acordă integral perisabilitățile cantitative (Pq) calculate.
- Se impută diferența dintre valoarea lipsei cantitative (Lq) şi valoarea perisabilităților (Pq).

2. Pq ≥ Lq ,Pv < Lv.

- Se acordă perisabilități cantitative (Pq) numai în limita lipsei cantitative (Lq).
- Se impută lipsa valorică, (Lv) care depăşeşte perisabilitățile valorice
- (Pv) acordate.

3. Pq < Lq, Pv < Lv.

- Se acordă integral perisabilitățile calculate (Pq şi Pv).
- Se impută lipsa rămasă neacoperită prin aceste perisabilități.

4. Pq > Lq , Pv > Lv.

- Se acordă perisabilitățile cantitative (Pq) şi valorice (Pv) numai în limita lipsei rămase după compensare (Lq şi Lv).

Scanned with OKEN Scanner

- Nu se stabileşte răspunderea materială.

1.4.8.Controlul organizării şi conducerii corecte a contabilităţii

Prevenirea păgubirii patrimoniului depinde în mare măsură de modul de gestionare mijloacelor de producţie şi a resurselor.

Controlul intern al modului de **organizare al contabilităţii** trebuie sa înceapă cu o temeinică documentare asupra criteriilor care trebuie respectate de programele informatice.

Principalele **criterii,** pe care trebuie să le satisfacă un program informatic sunt (OMFP nr.1850/2004):[23]

- să asigure prelucrarea informaţiilor în concordanţă cu prevederile reglement[rilor contabile şi fiscale;
- să protejeze produsele-program împotriva accesului neautorizat al unor persoane, cu scopul „modificării" programelor;
- să asigure confidenţialitatea datelor. Accesul la aceste date trebuie sa fie restricţionat prin diferite coduri sau alte mijloace;
- să asigure conservarea datelor pe o perioada de timp cerută de legea contabilităţii.

Programele de prelucrare trebuie să precizeze tipurile de suporţi externi, pe care se arhivează produsele-program, datele de intrare în sistemul de prelucrare şi situaţiile obţinute;

- să asigure listarea înregistrărilor contabile. Aceste listări trebuie sa fie inteligibile şi complete şi trebuie să conţină: tipul documentului listat, denumirea entităţii, perioada, la care se referă, data listării, paginarea cronologică, precizarea programului informatic şi a versiunii utilizate.
- să nu permită inserări, modificări sau eliminări de date pentru perioadele încheiate. Eventualele erori sau omisiuni constatate se corectează în perioada curentă;
- să permită verificarea modului de funcţionare a programelor şi a corectitudinii înregistrărilor contabile. Programul trebuie să permită reconstituirea tuturor înregistrărilor făcute pe baza de documente.

Totodată trebuie să nu permită:

- deschiderea a două conturi analitice cu acelaşi simbol;
- modificarea simbolului contului după ce s-au făcut înregistrări în el;
- suprimarea unui cont în care s-au făcut înregistrări;

[23] OMFP nr.1850/2004 privind criterii minime ale programelor infiormatice.

Scanned with OKEN Scanner

- listarea (editarea) mai multor documente de acelaşi tip, cu acelaşi număr de ordine, dar cu conţinut diferit, etc.

Persoanele, care efectuează **controlul intern** asupra registrelor şi documentelor contabile, au sarcina să urmărească respectarea normelor legale prezentate mai sus şi, în special, trebuie **să verifice:**[24]

a) dacă forma de contabilitate aleasă este corect aplicată, astfel încât toate tranzacţiile şi operaţiunile, de la toate nivelurile organizatorice, să fie înregistrate, urmărite sau controlate, în mod operativ sau periodic, prin contabilitate, asigurându-se caracterul unitar şi universal al evidenţei. Pentru înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor şi tranzacţiilor, entităţile pot folosi forma de înregistrare „pe jurnale", „maestru-şah" sau alte forme de înregistrare contabilă(informatizată) adaptate la specificul entităţilor respective, cu condiţia conducerii ordonate şi complete a registrelor de contabilitate obligatorii: registrul jurnal, registrul inventar şi cartea mare.

b) dacă gradul de centralizare sau descentralizare al lucrărilor de evidenţă corespunde: mărimii entităţii, organizării ei administrativ-teritoriale, dotării ei cu tehnică de calcul, particularităţilor tehnologice, metodelor de conducere folosite etc.;

c) dacă **evidenţa operativă şi contabilitatea analitică** (financiară şi de gestiune) asigură o **delimitare corespunzătoare a responsabilităţilor**, necesară pentru evitarea compensărilor nelegale şi a altor situaţii păgubitoare.

Reglementările de aplicare a Legii contabilităţii, precizează că dezvoltarea în analitic a conturilor din clasele 1-7 este la latitudinea fiecărei unităţi, iar contabilitatea de gestiune se organizează de fiecare întreprindere pe activităţi, secţii, faze tehnologice, în funcţie de metoda de calculaţie a costurilor folosită, în funcţie de specificul activităţii şi nevoile proprii;

d) dacă graficele de circulaţie a documentelor şi de prelucrare a informaţiilor, asigură evitarea paralelismelor din munca de evidenţă, dacă se asigură o prelucrare complexă a datelor fără să se recurgă la culegerea lor repetată, care este costisitoare şi generează erori. Datele dintr-un document justificativ se introduc o singură dată în sistemul de prelucrare şi de calcul şi sunt tratate de către acest sistem în scopuri multiple (pentru contabilitatea financiară şi pentru contabilitatea de gestiune; pentru contabilitatea sintetică şi analitică; pentru evidenţa cronologică şi sistematică; pentru calculaţia costurilor, a veniturilor şi rezultatelor etc.) fără fragmentări şi simplificări inutile.

e) dacă personalul din cadrul departamentului financiar-contabil şi din celelalte compartimente are stabilite, prin decizii interne, **atribuţiuni de**

[24] Florea Ioan, Florea Radu "Controlul economic, financiar şi gestionar" Editura C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 2007, pag.136.

Scanned with OKEN Scanner

serviciu judicios delimitate şi coordonate, astfel încât să se asigure, pe de o parte, eliminarea paralelismelor şi suprapunerilor iar pe de altă parte, caracterul unitar al lucrărilor de evidenţă şi exercitarea unui control reciproc adevărat. Repartizarea atribuţiunilor de serviciu pe compartimente şi executanţi trebuie făcută în funcţie de importanţa lucrărilor, de calificarea şi experienţa personalului, de nevoile reale ale entităţii etc., asigurându-se încărcarea echitabilă şi ritmică a personalului şi respectarea cerinţelor separării funcţiilor.

f) întocmirea corectă şi la timp a documentelor justificative şi a celor centralizatoare precum şi organizarea raţională a circuitului acestora.

g) dacă toate înregistrările din contabilitate au la bază ***documentele legale,*** respectiv dacă se utilizează imprimatele corespunzătoare naturii operaţiunilor consemnate în ele.

Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr. 1850/2004 cuprinde un „Nomenclator privind modelele registrelor şi formularelor tipizate comune privind activitatea financiară şi contabilă". Acest nomenclator a fost modificat în concordanţă cu prevederile Codului Fiscal intrate în vigoare începând cu anul 2 007.

Toate entităţile sunt obligate să utilizeze aceste modele ale registrelor contabile şi ale formularelor comune privind activitatea financiar-contabilă, să respecte normele metodologice privind utilizarea acestora. În cazul utilizării echipamentelor informatice pentru întocmirea documentelor justificative şi pentru prelucrarea datelor, registrele contabile şi formularele comune pe economie care nu au regim special de înseriere şi numerotare pot fi adaptate în funcţie de necesităţile utilizatorilor, dar cu condiţia respectării conţinutului de informaţii al modelului de formulare aprobat de Ministerul Economiei şi Finanţelor . În afară de formularele prevăzute în acest nomenclator, entităţile pot folosi în activitatea financiar-contabilă şi formulare specifice elaborate de ministere, departamente, asociaţii profesionale sau de entitatea patrimonială, în funcţie de necesităţi. Prin decizii interne emise de conducătorii entităţilor se stabilesc procedurile proprii de numerotare a documentelor precum şi persoanele responsabile de alocare şi gestionare a acestor numere

h) modul de completare al documentelor.

Controlul trebuie să urmărească dacă se întocmesc la timp şi conţin toate elementele necesare fără simplificări artificiale şi omisiuni ce pot favoriza sau genera erori de prelucrare, fraude, falsuri şi care îngreunează controlul. Formularele care se întocmesc în mai multe exemplare se completează o singură dată prin indigo, transcopiere, iar spaţiile libere se barează. Înscrierea datelor se face cu cerneală, pastă de pix sau prin utilizare IT.

Documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente principale:

Scanned with OKEN Scanner

- denumirea documentelor;
- denumirea, sediul şi datele de identificare ale emitentului;
- numărul documentului şi data întocmirii;
- menţionarea, când este cazul, a părţilor, care participă la efectuarea operaţiunii;
- conţinutul operaţiunii (uneori şi temeiul legal, sau numărul contractului);
- parametrii cantitativi şi valorici ai operaţiunii;
- numele, prenumele şi semnătura persoanelor, care au întocmit, vizat şi aprobat documentul şi a celor care au participat la efectuarea operaţiunii sau tranzacţiei respective etc;
- alte menţiuni cerute de reglementările referitoare la TVA.

i) dacă se respectă normele legale referitoare la corectarea erorilor din documente[25]

Corectarea erorilor se face pe toate exemplarele documentelor, fără ştersături, cu precizarea datei corecturilor şi sub semnătura persoanelor, care au întocmit şi aprobat documentele respective sau care au participat la efectuarea operaţiunii respective.

Corectarea se face prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrelor greşite, astfel încât acestea sa poată fi citite, iar alăturat lor se scrie textul sau cifrele corecte.

În documentele justificative nu se admit ştersături, modificări sau alte proceduri asemănătoare.

Nu se admit corecturi în facturi şi în unele documente în care se consemnează operaţiuni cu mijloace băneşti (excepţie fac ordinele de deplasare);

Pentru exemplificare, precizam că, corectarea informaţiilor înscrise în facturi se face în conformitate cu cerinţele Codului fiscal (Legea nr. 571/2003, modificata, art. 159) astfel:

a) dacă factura nu a fost trimisă către beneficiar, aceasta se anulează şi se întocmeşte o noua factură;

b) dacă factura a fost transmisă beneficiarului, corectarea se poate face:

- fie prin emiterea unei noi facturi, în care se înscrie numărul şi data facturii corectate, iar valoarea se trece cu minus şi în acelaşi timp se înscriu valorile corecte;
- fie se emit două facturi. În prima se trece numărul şi data facturii corectate, iar valorile se scriu cu semnul minus, iar în a doua se trec informaţiile şi valorile corecte.

[25] Oprean Ioan,Lenghel Radu Dorin "Auditul financiar contabil" Editura Dimitrie-Cantemir, Cluj-Napoca, 2007, pag. 29.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă se modifică baza de impozitare, furnizorii trebuie să emită facturi în care valorile se scriu cu semnul minus sau cu semnul plus în următoarele situații:

- dacă beneficiarul refuză parțial sau total cantitatea, calitatea sau prețul bunurilor sau serviciilor facturate;
- dacă reducerile de preț (rabaturi, remize, resturi, sconturi) se acordă după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;
- dacă după livrare intervine o majorare de preturi şi tarife;
- dacă clientul returnează ambalajele, care au fost facturate concomitent cu marfa.

j) dacă documentele respective sunt autentice.

Pentru a putea stabili dacă semnăturile de pe documente sunt ale persoanelor autorizate, se compară între ele semnăturile de pe documentele respective cu cele din fişele specimenelor de semnături. În ultimă instanță, se procedează la recunoaşterea şi confirmarea scrisului şi semnăturii de către autorii acestora;

Înscrisul sub formă electronică, căruia i s-a ataşat o semnătura electronică extinsă, generată cu ajutorul unui dispozitiv securizat, este asimilat înscrisurilor sub forma privată (Legea nr. 45/2001 privind semnătura electronica, art. 5).

k) dacă la baza înregistrărilor în evidență stau documentele centralizatoare

Se verifică ca acestea să cuprindă numai operațiuni de aceeaşi natură şi din aceeaşi perioadă de gestiune;

l) dacă numerotarea documentelor permite depistarea documentelor lipsă sau a celor înregistrate de mai multe ori (exhaustivitatea înregistrărilor).

Această numerotare asigură localizarea uşoară a documentelor pe baza cărora s-au făcut înregistrările.

Pentru formularele numerotate în cadrul entităților care le utilizează se urmăreşte, dacă numerotarea lor s-a făcut în continuare, sau serial pe compartimente, astfel încât să se evite atribuirea mai multor documente similare a acelaşi număr de ordine (formularele în stoc la sfârşitul anului se pot utiliza în continuare fără o altă numerotare); dacă toate exemplarele unui document au acelaşi număr de ordine.

După completare, formularele devin documente justificative şi se păstrează, la sediul declarat, în ordinea numerelor, prin aceasta asigurându-se un control permanent asupra lor. Documentele justificative se pot stoca prin orice metodă, inclusiv prin mijloace electronice, în condițiile cerute de Codul fiscal (art. 15).

Tot sub aspectul formei, dar afectând şi conținutul, se efectuează şi o verificare aritmetică, urmărindu-se exactitatea cifrelor înscrise în documente, a unităților de măsură, a indicilor de calitate, a calculelor şi

Scanned with OKEN Scanner

reporturilor, ştiut fiind faptul că uneori acestea „se greşesc" intenţionat, cu scopul ascunderii vremelnice a unor cazuri de proastă gospodărire, de fraude sau a altor nereguli.

m) Ţinerea corectă a evidenţelor tehnico-operative organizate la gestiuni şi la locurile de producţie.

n) Organizarea şi conducerea corectă a contabilităţii financiare şi de gestiune.

o) Dacă are loc **confruntarea periodică** între evidenţele operative şi contabilitatea analitică şi sintetică şi modul de soluţionare al eventualelor diferenţe.

p) Intocmirea corectă a situaţiilor financiare anuale şi a bugetelor de venituri şi cheltuieli.

1.4.9. Stabilirea răspunderii ca modalitate de finalizare a constatărilor controlului intern

Orice încălcare a normelor legale şi interne, care reglementează gestionarea valorilor materiale sau băneşti, angajarea şi efectuarea de plăţi şi cheltuieli,îndeplinirea obligaţiilor profesionale şi de serviciu, trebuie să angajeze responsabilitatea deplină a celor angajaţi (gestionari,contabili, organe de control intern, administratori), responsabilitate, care în termeni juridici este reprezentată de:[26] răspunderea disciplinară, răspunderea contravenţională ,răspunderea patrimonială.răspunderea penală.

a)răspunderea disciplinară,[27]intervine în cazul încălcării obligaţiilor prevăzute în contractele de muncă cum ar fi:

- -eliberarea de bunuri pe bază de dispoziţie verbală;
- -ţinerea necorespunzătoare a evidenţelor operative, analitice, contabile;
- -nerespectarea condiţiilor referitoare la recepţie depozitare, predare, primire;
- -abateri referitoare la comportamentul etic;
- -abateri repetate de la îndatoririle de serviciu;

Potrivit codului muncii abaterile disciplinare se sancţionează cu:

- avertisment scris;
- suspendarea contractului de muncă, pe o durată ce nu poate depăşi 10 zile ;
- retrogradarea din funcţie, pe o durată ce nu poate depăşi 60 de zile;

[26] Florea Ioan, Florea Radu "Controlul economic, financiar şi gestionar" Editura C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 2007, pag. 200.
[27] Legea 53/2003 privind Codul Muncii,modificată şi completată prin legea 94/2007.

Scanned with OKEN Scanner

- reducerea salariului de bază pe o perioadă de 1-3 luni ;
- desfacerea disciplinară a contractului de muncă;

Competența stabilirii şi aplicării acestora revine conducerii, numai după cercetarea atentă a faptelor,ascultarea persoanei vinovate şi verificarea susținerilor persoanei vinovate , printr-o decizie emisă în formă scrisă, în termen de 30 de zile de la data luării la cunoştință despre abaterea disciplinară, decizie care poate fi contestată la instanțele judecătoreşti în termen de 30 zile de la comunicare.

b) răspunderea contravențională,[28] intervine cu ocazia încălcării cu vinovăție a prevederilor legale, cu condiția ca fapta respectivă să prezinte un grad redus de pericol social.În materie de gestionare şi contabilizare a patrimoniului, următoarele fapte constituie contravenții:

- încadrarea sau menținerea în funcția de gestionari,de persoane, care nu întrunesc condițiile legale (de vârstă , studii,stagiu);
- nerespectarea normelor legale cu privire la predarea- primirea gestiunilor;
- neconstituirea sau neîntregirea garanțiilor materiale ale gestionarilor;
- neținerea la zi a registrului de casă,neînregistrarea corectă a plusurilor şi minusurilor de inventar;
- nerespectarea normelor cu privire la arhivarea, păstrarea şi reconstituirea documentelor,neefectuarea inventarierilor în termene legale.
- nerespectarea normelor legale privind întocmirea, depunerea şi auditarea situațiilor financiare anuale;
- nedepunerea la termen a declarațiilor fiscale;
- refuzul de a pune la dispoziție, documentele necesare organelor de control;

Contravențiile se vor înregistra de către organele de control, într-un proces verbal de contravenții, care trebuie să cuprindă: denumirea, sediul,numărul de înmatriculare în registrul comerțului, codul de înregistrare fiscală, date de identificare a conducătorilor.

c) răspunderea patrimonială[29], este specifică personalului angajat cu contract de muncă, reprezentând obligațiile salariaților de a recupera integral pagubele produse prin neîndeplinirea sau indeplinirea necorespunzătoare a atribuțiilor de serviciu, intervenind în următoarele situații:lipsuri în gestiuni, degradări de bunuri, efectuarea de cheltuieli nelegale, depăşirea normelor de consum, efectuarea unor plăți nejustificate, neefectuarea unor plăți la scadență.

[28] O.G.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor,modificată prin legea 180/2006.
[29] Legea 53/2003 privind Codul Muncii,modificată şi completată prin legea 94/2007.

Scanned with OKEN Scanner

Principalele **cazuri de păgubire a patrimoniului,** sunt:

- neefectuarea corespunzătoare a recepției de către beneficiar, (în cazul în care delegatul beneficiarului recepționează bunuri în cantități inferioare sau cu vicii aparente, va răspunde în subsidiar în cazul în care aceste diferențe nu vor fi recunoscute şi nu vor fi recuperate de la furnizori) ;
- neefectuarea corespunzătoare a autorecepției bunurilor livrate de către delegatul furnizorului, (în cazul în care delegatul furnizorului livreaza mărfuri în calități inferioare, se va naşte o răspundere comună, în caz de refuz la plată de către beneficiar,răspundere ce va fi formată din contravaloarea cheltuielilor de transport şi depozitare). Aceasta răspundere comună se va stabili atât împreună cu organul care certifică calitatea, cât şi împreună cu şefii secțiilor de producție, care au produs aceste bunuri deficitare calitativ;
- întocmirea necorespunzătoare a documentelor de transport, (delegatul furnizorului va răspunde de eventualele erori în completarea documentelor de transport, dacă din cauza acestora mărfurile ajung la o altă destinație sau cu întârziere, răspundere, ce va fi formată atât din cheltuielile de transport suplimentare cât şi din penalizările impuse de beneficiar pentru neajungerea la timp a bunurilor comandate) ;
- neefectuarea corespunzătoare a preluării mărfurilor de la agenții de transport, (în cazul în care delegatul beneficiarului, preia mijloacele de transport cu vicii aparente de accidente sau de violare a încuietorilor şi fără a încheia un proces verbal de constatare ,el va răspunde de lipsurile care vor surveni la recepția propiu-zisă a bunurilor);
- depozitarea necorespunzătoare, (în cazul în care gestionarilor, li se asigură conditii optime de depozitat, dar datorită neglijenței în gestionare ei nu respectă regulile de depozitare, ei vor răspunde integral pentru degradările aferente depozitării şi nu vor fi prezumați de nevinovăție prin acordarea de scăzăminte legale);
- nerespectarea condițiilor de eliberare a bunurilor, (în cazul în care gestionarii, eliberează bunuri pe baza de dispoziții verbale sau pe baza unor documente nelegale, atât în ceea ce priveste forma cât şi autenticitatea lor, atunci ei vor răspunde integral, pentru contravaloarea mărfurilor livrate şi neîncasate de la terțele persoane beneficiare) ;
- nerespectarea condițiilor de pază, (în cazul în care gestionarii, care au şi obligația de pază a bunurilor gestionate, cât şi agenților de pază care nu respectă regulile de pază a bunurilor (părăsirea nejustificată a posturilor), atunci vor răspunde

Scanned with OKEN Scanner

integral, în cazul în care eventualele lipsuri nu vor putea fi imputate persoanelor păgubitoare);

Răspunderea patrimonială poate îmbracă următoarele **forme:**

c1) răspunderea individuală, ce constă în obligarea celui vinovat de a acoperi singur şi integral valoarea pagubelor cauzate societăţii(lipsuri în gestiuni,primirea de bunuri în cantităţi inferioare sau cu vicii aparente).

c2) răspunderea patrimonială colectivă, este aplicabilă în cazul prejudiciilor cauzate de mai multi salariaţi sau gestionari, stabilindu-se proporţional cu salariul fiecaruia (salariaţi) şi de timpii efectivi lucraţi şi salariu, în cazul gestionarilor.

c3) răspunderea subsidiară, ce constă în obligarea unei persoane, alta decât autorul direct de a acoperi partea de prejudiciu rămasă nerecuperată după declararea insolvabilităţii ,dispariţiei sau decesului autorului direct cum ar fi:

- încadrarea unui gestionar fără avizul celorlalţi gestionari;
- neefectuarea inventarierilor la termenele legale ;
- neplata la timp a obligaţiilor fiscale şi sociale ;
- neluarea măsurilor celor mai adecvate pentru recuperarea lipsurilor din gestiune;
- neorganizarea sau exercitarea defectuoasă a formelor proprii de control;

d) răspunderea penală, în cazul în care există indicii de infracţiuni ,organele de control intern şi conducerea societăţii au obligaţia să sesizeze organele judiciare.

În gestionarea patrimoniului pot interveni următoarele infracţiuni:

d1)infracţiuni **patrimoniale:** delapidarea, furtul, gestiune frauduloasă, specula.

d2) infracţiuni în **activitatea gestionară:**

- crearea de plusuri în gestiuni prin mijloace frauduloase ;
- lipsuri în gestiuni nejustificate de gestionari;
- înşelăciunea la măsurare sau privind calitatea mărfurilor ;
- înstrăinarea de către gestionari a garanţiilor suplimentare;

d3) infracţiuni de **fals şi uz de fals,** cum ar fi:falsul în acte oficiale , falsul intelectual,falsul în declaraţii.

d4) Infracţiuni specifice **controlului intern:**

- acordarea din culpă a vizei de control preventiv asupra operatiunilor nelegale ;
- efectuarea de operaţiuni fără viza de control preventiv, şi înscrierea cu bună credinţă în actele de control de operaţiuni nereale sau inexacte.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2. CONTROLUL FINANCIAR-FISCAL

2.1. Organizarea controlului financiar-fiscal

Controlul financiar - fiscal se realizează de către Ministerul Economiei şi Finanţelor **prin:**[30]

— **Agenţia Naţională de Administrare Fiscală**, în structura căreia funcţionează Direcţia generală de control financiar-fiscal, din care fac parte: Direcţia de control financiar, Direcţia de control fiscal şi Direcţia de investigaţii finaciar-fiscale;

— **Structura de Administrare Fiscală pentru activitatea de control fiscal,** din cadrul direcţiilor generale ale finanţelor publice judeţene şi a municipiului Bucureşti, din care fac parte servicii/birouri/compartimente de control fiscal;

— **Garda financiară,** este instituţie publică de control, cu personalitate juridică, finanţată de la bugetul de stat, organizată în subordinea Ministerului Economiei şi Finanţelor şi **care *efectuează controlul operativ şi inopinat sub forma controlului curent sau tematic,*** privind prevenirea, descoperirea şi combaterea oricăror acte şi fapte care au ca efect evaziunea şi frauda fiscală;

2.1.1. Ministerul Economiei şi Finanţelor

Ministerul Economiei şi Finanţelor este organizat şi funcţionează ca organ de specialitate al administraţiei publice centrale cu personalitate juridică, în subordinea Guvernului, care aplică strategia şi Programul Guvernului în domeniul finanţelor publice.

În subordinea Ministerului Economiei şi Finanţelor este organizată şi funcţionează Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, ca organ de specialitate al administraţiei publice centrale, instituţie publică cu personalitate juridică, cu buget propriu.

---

[30] Boulescu Mircea "Controlul financiar-fiscal" Editura România de Mâine, Bucureşti, 2006 pag. 170.

Scanned with OKEN Scanner

Ministerul Economiei şi Finanţelor, ca autoritate de stat prin care se asigură executarea controlului aplicării unitare şi respectării reglementărilor legale în domeniul său de activitate şi competenţă, îndeplineşte, în domeniul controlului financiar-fiscal al agenţilor economici, o serie de **atribuţii principale**, cum sunt:

- elaborează proiecte de acte normative privind: stabilirea impozitelor directe şi indirecte;în domeniul contabilităţii financiare şi de gestiune şi perfecţionarea acestuia în corelaţie cu normele europene; colectarea veniturilor bugetare; procedurile de control fiscal; combaterea şi sancţionarea evaziunii fiscale etc.;
- controlează modul de respectare al procedurilor de control fiscal de către întregul aparat de control fiscal;
- efectuează investigaţii şi anchete fiscale;
- controlează, în condiţiile legii, activitatea financiară a agenţilor economici, urmărind stabilirea corectă şi îndeplinirea integrală şi la termen a obligaţiilor financiare şi fiscale faţă de stat;
- exercită prin organele sale de specialitate, controlul operativ şi inopinat în legătură cu aplicarea şi cu respectarea legislaţiei fiscale şi vamale;
- exercită, activitatea de control a persoanelor juridice şi a persoanelor fizice, care au calitatea de angajator, în legătură cu modul de stabilire, declarare şi plată a obligaţiilor şi aplicare a sancţiunilor, în baza procedurilor legale în vigoare privind controlul fiscal;
- acţionează, prin mijloace specifice, pentru combaterea evaziunii fiscale şi a corupţiei etc.

În exercitarea atribuţiilor de control menţionate, Ministerul Economiei şi Finanţelor este **autorizat:**

- să dea agenţilor economici, ca urmare a controlului, dispoziţii obligatorii pentru luarea măsurilor de respectare a legii;
- să ia măsuri pentru aplicarea sancţiunilor prevăzute de lege în competenţa sa;
- să aplice, prin organele abilitate, modalităţile de executare silită şi măsurile asiguratorii, în condiţiile legii, pentru recuperarea creanţelor bugetare;
- să emită, să anuleze, să revoce, să suspende, după caz, pentru domeniile, pentru care este împuternicit, în condiţiile legii, acte administrative sub forma autorizaţiilor, atestatelor sau alte asemenea acte administrative, prin care li se permite solicitanţilor organizarea şi/sau desfăşurarea unei anumite activităţi etc.

Scanned with OKEN Scanner

Agenții economici au obligația de a pune la dispoziția Ministerului Economiei şi Finanțelor, la cererea acestuia, datele şi informațiile necesare în vederea realizării atribuțiilor sale.

2.1.2. Agenția Națională de Administrare Fiscală

a. Atribuțiile principale ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală:[31]

a1) ***propune şi elaborează*** strategii de dezvoltare şi soluții de reformă, în domeniul administrării veniturilor bugetare, pentru care este competentă;

b2) ***asigură:***

- aplicarea corectă, unitară şi nediscriminatorie a legislației fiscale;
- acordarea, prin mijloace specifice, a asistenței pentru contribuabili;
- aplicarea prevederilor cu caracter fiscal din convențiile şi tratatele internaționale la care România este parte;
- desfăşurarea în bune condiții a activității de cooperare internațională în domeniul său de activitate;
- un dialog constructiv cu partenerii de dialog social, în spiritul respectului reciproc şi în conformitate cu principiile şi standardele europene, în vedere asigurării eficienței activității, a stabilității sociale;
- tipărirea formularelor şi imprimatelor tipizate, utilizate în domeniul său de activitate;
- un corp al funcționarilor publici profesionist, onest, stabil şi eficient, în scopul creării unei organizații moderne, flexibile, funcționale şi eficiente;

a3) ***elaborează:***

- proceduri de administrare a impozitelor, taxelor şi contribuțiilor sociale;
- proceduri privind activitatea de asistență, îndrumare şi informare a contribuabililor;
- conținutul şi modelele formularelor şi imprimatelor utilizate pentru administrarea veniturilor, precum şi instrucțiunile de completare a acestora, cu avizul direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Economiei şi Finanțelor;

---

[31] Boulescu Mircea "Controlul financiar-fiscal" Editura România de Mâine, Bucureşti, 2006 pag. 183.

Scanned with OKEN Scanner

- procedurile privind: impunerea persoanelor juridice şi persoanelor fizice; evidenţa contribuabililor, gestiunea dosarului fiscal şi a cazierului fiscal; plata voluntară şi stabilirea, împreună cu direcţiile de specialitate din cadrul Ministerului Economiei şi Finanţelor; alte modalităţi de stingere a obligaţiilor bugetare, pentru care este competentă; executarea silită;
- metodologii de gestiune a arieratelor bugetare;

a4) ***derulează*** programe de perfecţionare profesională a personalului propriu la nivel central şi la nivelul structurilor de administrare, prin Şcoala de Finanţe Publice;

a5) ***fundamentează*** proiectul bugetului de venituri şi cheltuieli propriu şi programul de investiţii şi achiziţii publice, pe care le transmite Ministerului Economiei şi Finanţelor;

a6) ***monitorizează şi implementează*** sistemul de comunicare internă şi externă şi cadrul comunicaţional, în scopul susţinerii activităţii sale;

a7) ***editează*** materiale de specialitate în domeniul său de activitate, în vederea cunoaşterii acestora de către personalul propriu şi de către contribuabili;

a8) ***analizează:***

- proiectele de acte normative, care conţin prevederi referitoare la administrarea veniturilor bugetare pentru care este competentă;
- periodic, modul de realizare a veniturilor bugetare, pentru care este competentă, stabilind măsurile necesare pentru îmbunătăţirea acestora şi nivelurile stabilite potrivit legii;

a9) ***participă:***

- la elaborarea de proiecte de acte normative privind stabilirea veniturilor bugetare, împreună cu direcţiile de specialitate din Ministerul Economiei şi Finanţelor;
- la estimarea veniturilor bugetare, pe care le administrează şi face propuneri privind veniturile, ce pot fi colectate de la contribuabili, pe baza datelor proprii, a indicatorilor macroeconomici, a politicii fiscale şi a legislaţiei în vigoare privind impozitele, taxele, contribuţiile sociale şi alte venituri bugetare;

a10) ***efectuează*** **monitorizarea** depunerii de către plătitori a declaraţiilor privind impozitele, taxele, contribuţiile sociale şi alte venituri bugetare, precum şi a plăţilor efectuate;

a11) ***iniţiază:***

- acţiuni legale, în cazul neconformării contribuabililor în îndeplinirea obligaţiilor declarative şi de plată;
- măsuri pentru stimularea cooperării internaţionale în domeniul său de activitate;

Scanned with OKEN Scanner

a12) *urmăreşte:*

- încurajarea conformării voluntare prin oferirea de servicii de asistență contribuabililor, facilitându-le acestora îndeplinirea obligațiilor fiscale;
- realizarea unui management eficient şi coerent al administrației fiscale, având ca scop menținerea unei administrații fiscale unitare, stabile şi armonizate;

a13) ***exercită:***

- urmărirea, supravegherea şi *controlul fiscal* pe întreg teritoriul național, privind respectarea legislației în domeniul impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale şi al celorlalte venituri bugetare;
- *controlul operativ şi inopinat,* în legătură cu aplicarea şi cu respectarea legislației fiscale, prin organele sale de specialitate;
- *controlul financiar preventiv propriu,* în scopul constituirii şi utilizării legale şi eficiente a fondurilor publice;
- *funcția de audit public intern;*

a14) desfăşoară activități de ***investigare fiscală*** cu ocazia controlului;

a15) ***acționează*** prin mijloace specifice pentru prevenirea şi combaterea *evaziunii fiscale;*

a16) ***coordonează, îndrumă şi controlează*** modul de respectare a procedurilor de administrare, a legislației fiscale şi a legislației contribuțiilor sociale de către structurile de administrare;

a17) ***soluționează*** **contestațiile şi petițiile,** care au ca obiect obligațiile fiscale ale persoanelor fizice şi juridice;

a18) ***furnizează:***

- Ministerului Economiei şi Finanțelor, informații necesare fundamentării şi estimării veniturilor, ce pot fi colectate de la contribuabili;
- structurilor specializate ale Ministerului Economiei şi Finanțelor, informațiile necesare fundamentării calculului contribuției României la bugetul Uniunii Europene;

a19) ***încheie şi derulează*** **convenții** şi proiecte de colectare cu organisme şi instituții internaționale în domeniul său de activitate, conform mandatului acordat;

a20) ***gestionează şi coordonează*** schimbul de informații intern şi intercomunitar, privind taxa pe valoarea adăugată şi accize;

a21) ***colaborează*** **cu direcțiile** de specialitate din cadrul Ministerului Economiei şi Finanțelor, pe linia integrării europene;

a22) ***reprezintă*** **statul** în fața instanțelor, ca subiect de drepturi şi obligații privind impozitele, taxele, contribuțiile sociale şi alte activități ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală

Scanned with OKEN Scanner

b.Organizarea Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală

Structura organizatorică a Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscala se prezintă **astfel:**

b1. Preşedinte, care are în subordine nemijlocită următoarele structuri:

- Corpul de control al Preşedintelui;
- Purtător de cuvânt, relaţii publice şi mass-media;
- Secretariatul permanent pe lângă Comitetul interministerial;
- Direcţia de audit public intern;
- Direcţia juridică;
- Direcţia de organizare şi resurse umane;
- Direcţia economică şi administrativă;
- Direcţia generală pentru reformă şi cooperare internaţională.

b2) *Direcţii şi direcţii generale:*

- Direcţia generală de gestiune a impozitelor şi contribuţiilor;
- Direcţia de îndrumare şi asistenţă a contribuabililor;
- Direcţia generală de reglementare a colectării creanţelor bugetare;
- Direcţia generală de soluţionare a contestaţiilor;
- Direcţia de control financiar;
- Direcţia de metodologie şi proceduri pentru inspecţia fiscală;
- Direcţia antifraudă fiscală.

b3) Structuri de administrare, cu atribuţii de administrare a veniturilor bugetare, care funcţionează în cadrul **Direcţiilor generale ale finanţelor publice judeţene** şi Direcţiei generale a finanţelor publice a municipiului Bucureşti, inclusiv structurile municipale, orăşeneşti şi comunale, precum şi în cadrul Direcţiei generale de administrare a marilor contribuabili.

În cadrul structurii organizatorice menţionate, prin ordin al preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală, se pot organiza servicii, birouri şi alte compartimente şi se poate stabili numărul posturilor de conducere.

În subordinea Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală se află:

— **Direcţiile Generale ale Finanţelor Publice judeţene,** în cadrul cărora funcţionează administraţiile finanţelor publice municipale, ale oraşelor şi ale comunelor;

— **Direcţia Generală a Finanţelor Publice a municipiului Bucureşti,** în cadrul căreia funcţionează administraţiile finanţelor publice ale sectoarelor;

— **Direcţia Generală a Marilor Contribuabili din municipiul Bucureşti** şi din judeţul Ilfov.

Scanned with OKEN Scanner

Direcţiile generale ale finanţelor publice judeţene au ca atribuţii în domeniul controlului, organizarea acţiunilor de control fiscal/inspecţie fiscală, la contribuabili, cu privire la îndeplinirea obligaţiilor financiare şi fiscale faţă de stat.

Structura de Administrare Fiscală pentru activtatea de control fiscal din cadrul **Direcţiilor generale ale finanţelor publice judeţene,** respectiv, a municipiului Bucureşti include următoarele **servicii/birouri/compartimente:**

- programe, coordonare, sinteză şi îndrumare a activităţii de control fiscal la persoane fizice;
- control fiscal;
- control al gestionării şi administrării patrimoniului public şi privat al statului;
- control fiscal la marii contribuabili;
- informaţii şi monitorizare fiscală;
- conformitate fiscală.

2.1.3.Structura de Administrare Fiscală pentru activitatea de control fiscal

a.Atributiile principale: [32]

-a1) exercită controlul asupra respectării de către contribuabili a prevederilor legale privind stabilirea, evidenţierea şi plata integrală şi la termen a obligaţiilor fiscale;

-a2) controlează la contribuabili:

- respectarea dispoziţiilor legale de organizare şi desfăşurare a activităţilor producătoare de venturi impozabile sau bunuri supuse impozitelor şi taxelor;
- documente, înscrisuri, registre sau evidenţe contabile, necesare realizării obiectului controlului;
- organizarea şi conducerea evidenţelor contabile ale contribuabililor în vederea stabilirii, înregistrării şi plăţii impozitelor, taxelor şi contribuţiilor sociale la bugetul general consolidat;
- respectarea reglementărilor financiar-valutare şi bugetare;

-a3) stabileşte în sarcina contribuabililor diferenţe de impozite, majorări, penalizări de întârziere, penalităţi, după caz, pentru neplata la termenele legale a obligaţiilor fiscale;

---

[32] Boulescu Mircea "Controlul financiar-fiscal" Editura România de Mâine, Bucureşti, 2006, pag. 189.

Scanned with OKEN Scanner

-a4) **constată** contravenţiile şi aplică amenzile prevăzute de legile fiscale şi dipune măsurile necesare îndeplinirii corecte, de către contribuabili, a obligaţiilor fiscale ce le revin;

-a5) **sesizează** organele de cercetare penală în cazul constatării de abateri care îndeplinesc condiţiile de a fi infracţiuni;

-a6) **confiscă,** bunurile sustrase de la plata impozitelor, taxelor şi contribuţiilor sociale, precum şi sumele în lei şi valută dobândite ilicit;

-a7) **întocmeşte** şi transmite organelor de executare silită titlurile executorii şi celelalte documente, necesare pentru urmărirea şi încasarea creanţelor fiscale;

-a8) **acţionează**, prin mijloace specifice, pentru identificarea şi combaterea evaziunii fiscale;

-a9) **controlează** aplicarea normelor legale privind administrarea şi gestionarea patrimoniului public şi privat a statului din regiile autonome, companiile şi societăţile naţionale, societăţile comerciale unde statul deţine participaţii;

-a10) **dispune** suspendarea aplicării măsurilor, care contravin reglementărilor financiar-contabile şi fiscale şi urmăreşte realizarea acestora.

b.Structura si atributiile compartimentelor şi serviciilor din cadrul Stucturii de Administrare Fiscala pentru activitatea de control fiscal:[33]

b1.Compartimentul programe, coordonare, sinteză şi îndrumare a activităţii de inspecţie/control fiscal are ca atribuţii principale:

a) urmăreşte stadiul executării sarcinilor din programele trimestriale şi lunare de activitate pentru personalul sructurii de Administrare Fiscală, pentru activitatea de control fiscal din aparatul propriu şi al serviciilor de control fiscal persoane fizice ale unităţilor fiscale teritoriale;

b) controlează modul de respectare, de către aparatul de control fiscal, a normelor privind metodologia de control şi a prevederilor legislaţiei fiscale şi valorificarea constatărilor controlului;

c) întocmeşte periodic situaţia rezultatelor controalelor efectuate de structura de Administraţie Fiscală pentru activitatea de control fiscal;

d) întocmeşte lista agenţilor economici, ce urmează a fi controlaţi;

e) îndrumă activitatea desfăşurată de aparatul de control fiscal la persoane fizice şi juridice, prin elaborarea de tematici de control etc.

---

[33] Boulescu Mircea,Cadăr Fuat, "Sistemul de controlul financiar-fiscal şi de audit din România", Editura Economică, Bucureşti, 2005 pag. 255.

Scanned with OKEN Scanner

b2. Serviciile de control fiscal *au următoarele* ***atribuţii principale:***

a) ***controlează:***

- realitatea declaraţiilor, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale de către contribuabili şi stabilirea de majorări şi penalităţi de întârziere pentru neplata la termen a acestora;
- respectarea regimului legal al activităţilor desfăşurate de producătorii de alcool;
- respectarea, de către contribuabili, a dispoziţiilor legale de organizare şi desfăşurare a activităţilor economice producătoare de venituri impozabile sau pentru identificarea bunurilor sau surselor impozabile;
- modul de respectare al prevederilor legislaţiei contabile şi fiscale;
- documente, înscrisuri, registre, sau evidenţe contabile ale unităţilor controlate sau terţilor, necesare realizării obiectului controlului;
- bilanţurile contabile şi conturile de profit şi pierdere, sub aspectul respectării obligaţiilor fiscale şi al concordanţei datelor înscrise în acestea şi cele din contabilitate;
- societăţile comerciale din punct de vedere al încadrării în perioadele de scutire, conform prevederilor legii în baza căreia au fost aprobate;
- solicitările contribuabililor privind rambursările de T.V.A. repartizate serviciului şi asigură transmiterea actelor de control la unităţile teritoriale pentru soluţionarea legală a acestor solicitări;

b) ***acţionează*** în timpul controlului, pentru a încasa la timp operativ sumele stabilite în sarcina contribuabililor, ca diferenţă de impozite, taxe, contribuţii şi alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) ***organizează şi efectuează controlul*** privind modul de aplicare al prevederilor legale referitoare la constituirea, organizarea şi determinarea obligaţiilor fiscale la societăţile comerciale din domeniul jocurilor de noroc, producătorii sau importatori de alcool, cafea, tutun, precum şi cei ce comercializează băuturi alcoolice;

d) ***organizează acţiuni de control încrucişat*** privind justificarea provenienţei produselor supuse autorizării;

e) ***constată contravenţiile şi aplică amenzile şi penalităţile*** prevăzute de legile fiscale;

f) ***solicită înfiinţarea măsurilor asiguratorii*** *în vederea realizării creanţelor bugetare,* ce se stabilesc prin acte de control;

Scanned with OKEN Scanner

g) ***răspund de soluțiile** propuse* pentru valorificarea constatărilor din actele de control;

h) ***organizează şi conduc evidența rezultatelor acțiunilor*** de control şi urmăresc modul de realizare la termen a măsurilor stabilite prin actele de control;

i) ***dispun măsuri în vederea înlăturării* şi prevenirii neregulilor** constatate în activitatea fiscală a agenților economici .

b3.Serviciul (biroul) de control al gestionării şi administrării patrimoniului public privat al statului are ca atribuții principale;

a) ***controlează:***

- modul de administrare şi gestionare a mijloacelor materiale şi financiare ale regiilor autonome, societăților şi companiilor naționale, societăților comerciale la care statul este acționar, precum şi la instituțiile publice;
- angajamentele şi creanțele interne şi externe ale statului şi modul de constituire şi utilizare a rezervelor statului;
- angajamentele şi derularea împrumuturilor externe garantate de către stat la regiile autonome, societățile şi companiile naționale şi societățile comerciale cu capital de stat şi alte persoane juridice;
- respectarea prevederilor legale referitoare la constituirea şi utilizarea fondurilor speciale şi subvențiilor;
- modul de aducere la îndeplinire a măsurilor stabilite de organele de control fiscal în domeniul administrării şi gestionării activelor statului;
- respectarea reglementărilor financiar-contabile şi bugetare,
- organizarea şi conducerea evidențelor contabile şi financiar-fiscale la regiile autonome, societățile şi companiile naționale şi societățile comerciale la care statul este acționar;
- fundamentarea şi executarea bugetelor şi gestionarea patrimoniului public şi privat al statului sub aspectul formării şi utilizării rezervelor băneşti, încasării veniturilor şi efectuării cheltuielilor, constituirii şi utilizării fondurilor, a vărsării în cuantumul legal şi la termen a obligațiilor față de bugetul de stat;
- utilizarea fondurilor acordate de stat pentru realizarea de investiții de interes general şi a altor activități economice;
- realitatea înregistrărilor prevăzute de lege şi de actele de constituire a societăților comerciale, pentru stabilirea corectă şi la termen a tuturor obligațiilor financiare;

Scanned with OKEN Scanner

- modul de gestionare şi utilizare a fondurilor nerambursabile, acordate de organisme internaţionale, la societăţile comerciale şi autorităţi publice locale;

b) ***urmăreşte rambursarea*** **împrumuturilor externe** garantate, plata comisionelor cuvenite acestora, precum şi a celor cuvenite Ministeruluiui Economiei şi Finanţelor ;

c) ***dispune măsurile*** prevăzute de lege, pentru prevenirea şi înlăturarea abaterilor şi diferenţelor constatate şi aplică sancţiunile prevăzute de lege;

d) ***stabileşte*** în sarcina regiilor autonome, companiilor şi societăţilor naţionale, societăţilor comerciale la care statul este acţionar, diferenţe de impozite, taxe şi contribuţii şi calculează majorări şi penalităţi de întârziere pentru neplata la termenele legale a vărsămintelor, impozitelor şi taxelor la bugetul statului şi aplică penalităţile prevăzute de legile în vigoare;

e) ***efectuează*** constatări faptice cu privire la natura activităţilor producătoare de venituri impozabile sau pentru identificarea bunurilor sau surselor impozabile;

f) ***confiscă*** în condiţiile legii, bunurile sustrase de la plata impozitelor şi taxelor, precum şi sumele în lei şi valută dobândite ilicit;

g) ***constată*** contravenţiile şi aplică amenzile şi penalităţile prevăzute de legile fiscale;

h) în timpul controlului, ***întreprinde toate măsurile legale,*** pentru încasarea creanţelor bugetare ale agentului economic controlat, în care scop solicită înfiinţarea măsurilor asiguratorii şi sesizează în termen util compartimentele specializate ale Direcţiei generale a finanţelor publice, în legătură cu eventualele intenţii ale contribuabilului de a se sustrage de la plata acestora prin diverse metode (înstrăinări de patrimoniu, lichidare voluntară etc.);

i) ***întocmeşte informări şi rapoarte*** pentru conducerea structurii de Administraţie Fiscală pentru activitatea de control privind acţiunile de control desfăşurate.

b4. Serviciul (biroul, compartimentul) informaţii şi monitorizare fiscală are ca atribuţii principale:

a) ***asigură:***

- culegerea, prelucrarea şi păstrarea informaţiilor privind comportamentul fiscal al contribuabililor, primite de la contribuabili, alte persoane fizice sau juridice române sau străine, instituţii ale statului;
- verificarea unor sesizări şi petiţii prin acţiuni proprii de control;

Scanned with OKEN Scanner

b) ***controlează:***

- modul de gestionare şi utilizare al fondurilor nerambursabile acordate de organisme internaţionale, la societăţile comerciale şi autorităţi publice locale;
- transferul de bunuri din patrimoniul statului şi scoaterea din funcţiune a activelor statului;
- în mod inopinat, respectarea disciplinei financiar-fiscale;

c) ***urmăreşte,*** pe baza informaţiilor primite, evoluţia acţiunilor unor contribuabili, orientate în direcţia păgubirii bugetului de stat, efectuează control şi asigură luarea măsurilor pentru depistarea evaziunii în fazele incipiente;

d) ***furnizează*** **serviciilor de control fiscal,** informaţiile deţinute privind activitatea contribuabililor în vederea formării unei imagini complete privind compartimentul fiscal al contribuabililor, căilor practice de finanţare a bugetului de stat şi stabilirii măsurilor pentru combaterea evaziunii fiscale;

e) ***realizează*** **sarcinile privind centralizarea şi raportarea evaziunii fiscale,** face propuneri privind îmbunătăţirea sistemului informaţional referitor la evidenţa şi raportarea evaziunii fiscale;

f) ***analizează,*** **evaluează şi valorifică** informaţiile privind evaziunea fiscală şi prezintă conducerii rapoarte şi sinteze pe această linie, cu măsuri pentru îmbunătăţirea activităţii de control fiscal, perfecţionarea legislaţiei fiscale şi creşterea gradului de conformare voluntară a contribuabililor;

g) ***efectuează*** **analize,** controale şi studii privind cauzele sustragerii sistematice de la plata obligaţiilor faţă de bugetul de stat, factorii, care influenţează compartimentul fiscal al contribuabililor, căilor şi mijloacelor de sporire a conformării voluntare a contribuabililor;

h) ***monitorizează:***

- agenţii economici, care au datorii mari la bugetul de stat, creanţe şi pierderi;
- societăţile, care în ultimii ani au înregistrat pierderi;

i) ***organizează*** **evidenţa sesizărilor şi petiţiilor** privind reglementările financiar-fiscale;

j) ***colaborează cu:***

- celelalte structuri ale Direcţiei generale a finanţelor publice şi cu organele Ministerului Administraţiei şi Internelor, cele de cercetare penală, instanţele judiciare, în vederea cunoaşterii şi aprofundării mecanismelor fraudării bugetului de stat, prevenirii şi combaterii evaziunii fiscale;
- serviciul de tehnologia informaţiei pentru îmbunătăţirea sistemului informaţiilor fiscale, în vedere furnizării datelor necesare luării deciziilor în domeniul fiscal;

Scanned with OKEN Scanner

- structura de Administrare Fiscală – Activitatea de metodologie şi administrarea veniturilor statului, în vederea monitorizării persoanelor juridice cu cazier fiscal.

b5. Serviciul (biroul, compartimentul) de conformitate fiscală, are ca atribuţii principale;

a) ***controlează:***
- realitatea declaraţiilor, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii conform legii a obligaţiilor fiscale de către contribuabili;
- modul de respectare a prevederilor legislaţiei fiscale şi de aplicare a prevederilor legale, referitoare la determinarea obligaţiilor fiscale la societăţile comerciale din domeniul jocurilor de noroc, producărtori sau importatori de alcool, cafea, tutun, precum şi cei care comercializează produse alcoolice;
- societăţile comerciale, din punct de vedere al încadrării în perioadele de scutire, conform prevederilor legii în baza căreia au fost aprobate;
- problemele rezultate din sesizările şi reclamaţiile primite;

b) ***constată*** **contravenţiile şi aplică amenzile** prevăzute de legile fiscale;

c) ***organizează*** **acţiuni de control încrucişat** privind justificarea provenienţei produselor supuse autorizării;

d) ***organizează şi efectuează*** **acţiuni de control operativ şi inopinat** la agenţii economici;

e) ***întocmeşte*** **acte de control** şi sesizează în scris organele abilitate pentru continuarea cercetărilor privind infracţiunile constatate;

f) ***prezintă*** **conducerii propuneri de perfecţionare a legislaţiei fiscale** şi măsuri de conformare valutară a contribuabililor;

g) ***organizează şi conduce*** **evidenţa** rezultatelor acţiunilor de control;

h) ***urmăreşte*** **modul de realizare la termen al măsurilor** stabilite prin acte de control propriu;

i) ***dispune măsuri*** în vederea înlăturării şi prevenirii neregulilor constatate în activitatea fiscală a agenţilor economici;

j) ***confiscă*** în condiţiile legii bunurile sustrase de la plata impozitelor şi taxelor, precum şi sursele în lei şi în valută dobândite în mod ilicit etc.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.4. Garda Financiară

a. Structura Gărzii Financiare

Garda Financiară are în **structură**:[34]

a1) ***Comisariatul general,*** *care* este structura centrală a Gărzii Financiare, care sub conducerea comisarului general:

- asigură realizarea strategiei de control;
- urmăreşte modul de realizare a atribuţiilor încredinţate Comisariatelor regionale şi Comisariatului Municipiului Bucureşti;
- stabileşte măsuri operative, pentru eficienţa controlului curent şi a controlului tematic.

Comisarii, din Comisariatul general al Gărzii Financiare au competenţă de control operativ şi inopinat pe întreg teritoriul ţării.

În structura Comisariatului general se pot organiza servicii, birouri şi alte compartimente funcţionale prin decizie a comisarului general, cu avizul Ministerului Economiei şi Finanţelor;

a2) ***Comisariatele regionale,*** se organizează ca unităţi zonale cu competenţe teritoriale limitate, care conduc şi supraveghează activitatea de control operativ şi inopinat pentru secţiile judeţene arondate.

Comisarii din comisariatele regionale, au competenţă de control operativ şi inopinat în secţiile judeţene arondate.

Comisariatele regionale şi Comisariatul Municipiului Bucureşti sunt unităţi cu personalitate juridică.

Comisariatele regionale sunt conduse fiecare de un comisar şef, ajutat de un comisar şef adjunct, care au atribuţii şi răspunderi pentru secţiile judeţene arondate, nominalizate expres prin decizie a comisarului general.

Comisariatul Municipiului Bucureşti, este condus de un comisar şef şi trei comisari şefi adjuncţi, care au atribuţii şi răspunderi inclusiv pentru secţiile judeţene arondate. Comisarii-şefi ai comisariatelor regionale şi al Comisariatului Municipiului Bucureşti sunt ordonatorii terţiari de credite şi îndeplinesc în această calitate toate atribuţiile legale care le revin pentru comisariatul respectiv şi secţiile judeţene arondate.

a3) ***Secţiile judeţene,*** se organizează ca unităţi componente ale Comisariatelor regionale şi ale Comisariatului Municipiului Bucureşti, fără

[34] Legea 132/2004 pentru aprobarea O.U.G. 91/2003 privind organizarea Gărzii Financiare.

Scanned with OKEN Scanner

personalitate juridică, şi sunt conduse de un comisar şef de secţie, asimilat la salarizare cu comisarul şef adjunct al comisariatului general.

Comisarul şef de secţie, este subordonat comisarului şef al Comisariatului regional la care este arondată secţia judeţeană respectivă sau al Comisariatului Municipiului Bucureşti.

Obiectivele de control sunt coordonate de Comisariatul regional sau de Comisariatul Municipiului Bucureşti, după caz, pentru toate secţiile judeţene arondate, iar rezultatele înregistrate de acestea sunt centralizate şi raportate pe fiecare comisariat regional care răspunde de întreaga activitate a secţiilor judeţene arondate.

Comisariatele regionale şi Comisariatul Municipiului Bucureşti pot utiliza în operaţiunile de control curent sau tematic, care le revin, comisari, din toate secţiile judeţene arondate, în funcţie de specializarea acestora în diferitele obiective sau teme ce fac obiectul controlului operativ şi inopinat. Prin dispoziţie a comisarului general sau cu aprobarea scrisă a acestuia, la cererea comisarilor-şefi, pentru anumite operaţiuni de control pot participa comisari din oricare dintre Comisariatele regionale, Comisariatul Municipiului Bucureşti şi din oricare dintre secţiile judeţene.

Garda Financiară este condusă de un **comisar general** – numit prin ordin al Ministerului Economiei şi Finanţelor;

Comisarul general are **următoarele atribuţii:**

- emite decizii, aprobă norme de lucru şi stabileşte proceduri pentru întreg personalul Gărzii Financiare;
- reprezintă Garda Financiară în relaţiile cu terţii;
- numeşte, angajează, promovează, sancţionează şi eliberează din funcţii personalul din structura Comisariatului general, comisarii şefi, comisarii şefi adjuncţi ai comisariatelor regionale şi ai Comisariatului Municipiului Bucureşti, precum şi comisarii, care conduc secţiile judeţene, cu avizul Ministerului Economiei şi Finanţelor pentru funcţiile de conducere;
- asigură, prin deciziile luate, îndeplinirea corespunzătoare a atribuţiilor, ce revin Gărzii Financiare, potrivit dispoziţiilor legale în vigoare şi răspunde în faţa Ministerului Economiei şi Finanţelor, de întreaga activitate desfăşurată de unităţile din structura Gărzii financiare;
- este ajutat în activitate de comisarii generali adjuncţi, care, în absenţa comisarului general, angajează şi reprezintă Garda Financiară, pe baza mandatului expres dat prin decizie a comisarului general.

Scanned with OKEN Scanner

b. *Atribuţiile Gărzii Financiare*

Atribuţiile Gărzii Financiare, stabilite potrivit legii şi încredinţate în limitele legii de către Ministerul Economiei şi Finanţelor, se duc la îndeplinire de către comisarii Gărzii Financiare cu respectarea deontologiei funcţionarilor publici învestiţi cu exerciţiul autorităţii publice.

În vederea realizării **atribuţiilor** sale, *pentru combaterea actelor şi faptelor de evaziune şi fraudă fiscală, Garda Financiară efectuează controlul operativ şi inopinat sub forma controlului curent sau tematic, după caz,* **cu privire la:**[35]

- respectarea **actelor normative** în scopul prevenirii, descoperirii şi combaterii oricărei acte şi fapte interzise de lege;
- respectare **normelor de comerţ**, urmărind prevenirea, depistarea şi înlăturarea operaţiunilor ilicite;
- **participarea, în colaborare** cu organele de specialitate ale altor ministere şi instituţii specializate, la acţiuni de depistare şi de combatere a activităţilor ilicite care generează fenomene de evaziune şi fraudă fiscală.
- **să efectueze control,** în spaţiile în care se produc, se depozitează sau se comercializează bunuri ori se desfăşoară activităţi, ce cad sub incidenţa actelor normative în vigoare cu privire la prevenirea, descoperirea şi combaterea oricăror acte şi fapte care sunt interzise de acestea;
- **să controleze,** respectarea reglementărilor legale privind circulaţia mărfurilor pe drumurile publice, în porturi, căi ferate şi fluviale, aeroporturi, în vecinătatea punctelor vamale, antrepozite, zone libere, precum şi în alte locuri în care se desfăşoară o asemenea activitate;
- **să controleze,** legalitatea activităţilor desfăşurate, existenţa şi autenticitatea documentelor justificative în activităţile de producţie şi prestări de servicii ori pe timpul transportului, depozitării şi comercializării bunurilor şi să aplice sigilii pentru asigurarea integrităţii bunurilor;
- **să dispună măsuri cu privire la confiscarea**, în condiţiile legii, a bunurilor a căror fabricaţie, depozitare, transport sau desfacere este ilicită, precum şi a veniturilor realizate din activităţi comerciale sau prestări de servicii nelegale şi să ridice documentele financiar-contabile şi de altă natură care pot servi la dovedirea contravenţiilor sau, după caz, a infracţiunilor;

[35] Boulescu Mircea, Cadăr Fuat, "Sistemul de controlul financiar-fiscal şi de audit din România", Editura Economică, Bucureşti, 2005 pag. 62.

Scanned with OKEN Scanner

- **să solicite,** în condiţiile şi potrivit Codului de procedură penală, efectuarea de către organele abilitate de lege **a percheziţiilor,** în localuri publice sau particulare (case, curţi, dependinţe şi grădini), dacă există indicii că în aceste locuri sunt ascunse documente, mărfuri sau se desfăşoară activităţi, care au ca efect evaziunea sau frauda fiscală;
- **să constate acte şi fapte,** care au avut ca efect **evaziunea şi frauda fiscală,** să solicite organelor fiscale stabilirea obligaţiilor fiscale în întregime datorate, să ceară organelor de executare competente luarea măsurilor obligatorii ori de câte ori există pericolul ca debitorul să se sustragă de la urmărire sau să îşi ascundă ori să îşi risipească averea şi să sesizeze, după caz, organele de urmărire penală;
- **să solicite administratorilor** unităţilor controlate şi persoanelor implicate explicaţii, lămuriri, precizări verbale şi/sau în scris, după caz, cu privire la faptele constatate;
- **să solicite, potrivit legii, copii certificate de pe documentele originale,** să preleve probe, eşantioane, mostre etc., necesare finalizării actului de control. Analiza şi examinarea probelor, eşantioanelor şi mostrelor se fac în laboratoare de specialitate, cheltuielile privind efectuarea acestora fiind suportate din fondurile special alocate în bugetul de venituri şi cheltuieli al Gărzii Financiare;
- **să constate contravenţiile** şi să aplice sancţiunile corespunzătoare, potrivit competenţelor prevăzute de lege;
- **să întocmească acte de control operativ şi inopinat** privind rezultatele controlului, să aplice măsurilor prevăzute de normele legale şi să sesizeze organele competente în vederea valorificării constatărilor;
- **să oprească mijloacele de transport,** în condiţiile legii, pentru controlul documentelor de însoţire a bunurilor şi persoanelor transportate;
- **să solicite instituţiilor financiar-bancare,** de asigurări şi reasigurări, în condiţiile legii, date sau, după caz, documente în scopul instrumentării şi fundamentării constatărilor cu privire la săvârşirea unor fapte ce contravin legislaţiei în vigoare;
- **să poarte uniforma, cu însemne specifice,** să păstreze, să folosească şi să facă uz de armamentul şi mijloacele de apărare din dotare, în condiţiile legii;
- **să utilizeze mijloacele auto purtând însemne** şi dispozitive de avertizare sonoră şi luminoase specifice, în condiţiile legii.
- **organizează şi gestionează,** în condiţiile legii, banca proprie de date privind faptele ce intră în competenţa sa de activitate;

Scanned with OKEN Scanner

- are **acces la informaţiile necesare**, în mod operativ şi gratuit, de la Autoritatea Naţională pentru Protecţia Consumatorilor, Oficiul Naţional al Registrului Comerţului, Autoritatea Naţională a Vămilor, Agenţia Naţională de Administraţie Fiscală, Inspectoratul General al Poliţiei de Frontieră, Direcţia Generală de Evidenţă Informaţională a Persoanei, Serviciul Paşapoarte din cadrul Ministerului Administraţiei şi Internelor, precum şi de la instituţiile financiar-bancare, în condiţiile legii. Instituţiile menţionate furnizează relaţiile şi informaţiile solicitate şi elaborează copii certificate de pe documentele necesare definitivării controlului, în condiţiile legii;
- cooperează cu organele cu atribuţii similare din alte state, pe baza tratatelor internaţionale la care România este parte sau pe bază de reciprocitate, precum şi cu organismele de combatere a fraudei din cadrul Uniunii Europene, în cauzele de interes comun, potrivit protocoalelor încheiate în acest sens. Aceste acţiuni se realizează prin intermediul compartimentului desemnat expres în structura organizatorică cu aceste atribuţii şi sunt coordonate şi supravegheate direct de un comisar general adjunct.

Personalul Gărzii Financiare execută **control curent şi control tematic.**

Controlul curent se execută operativ şi inopinat, pe baza legitimaţiei de control, a insignei de împuternicire şi a ordinului de serviciu. Ordinul de serviciu este, de regulă, general, cu caracter permanent şi indică numele comisarului şi competenţei acestuia.

Controlul tematic se execută de comisarii Gărzii Financiare în baza ordinelor date de conducerea Ministerului Economiei şi Finanţelor şi de comisarul general. Persoana care dispune controlul tematic stabileşte obiectivele de controlat, entităţile supuse controlului, perioada asupra căreia se efectuează controlul, precum şi durata controlului.

La orice acţiune de control participă minimum doi comisari. La acţiunile de control cu grad sporit de periculozitate, echipele de comisari sunt însoţite de membri ai subunităţilor specializate de intervenţie rapidă ale poliţiei.

Este interzisă de lege, antrenarea personalului Gărzii Financiare, în acţiuni de control fiscal de natura celor privind stabilirea, urmărirea şi încasarea veniturilor bugetare.

În exercitarea atribuţiilor proprii, Garda Financiară încheie, ca urmare a acţiunilor de control operativ şi inopinat, acte de control, prin care constată contravenţiile săvârşite şi aplică sancţiunile stabilite de lege, inclusiv cele prevăzute în competenţa Ministerului Economiei şi Finanţelor, cu excepţia stabilirii diferenţelor de impozite, taxe şi contribuţii, precum şi a

Scanned with OKEN Scanner

majorărilor şi penalităţilor aferente acestora, a urmăririi încasării veniturilor bugetare şi soluţionării contestaţiilor. Actele de control întocmite de comisarii Gărzii Financiare sunt acte administrative de control operativ şi inopinat şi se comunică Direcţiilor generale ale finanţelor publice în a căror rază teritorială se află sediul social al agentului economic controlat, penru luarea măsurilor fiscale, sau organelor de urmărire penală, după caz.

Actele prin care sunt dispuse măsurile cu caracter imediat, rezultate din controlul efectuat de către comisarii Gărzii Financiare, a căror executare este în sarcina entităţilor controlate, constituie acte opozabile entităţilor respective.

În actele de control încheiate se face menţiunea, că acest control este operativ şi inopinat.

Împotriva procesului-verbal de constatare şi sancţionare a contravenţiilor se poate formula plângere.

Neexecutarea măsurilor dispuse de comisarii Gărzii Financiare, în îndeplinirea atribuţiilor legale încredinţate şi prin exercitarea drepturilor expres conferite de lege se sancţionează potrivit legii.

Bunurile intrate în proprietatea privată a statului, ca urmare a activităţii Gărzii Financiare, se valorifică potrivit procedurii de valorificare a bunurilor confiscate sau intrate în proprietatea privată a statului. Garda Financiară deleagă reprezentanţi în comisia de evaluare a bunurilor intrate în proprietatea privată a statului, respectiv, în comisia de preluare şi distrugere a bunurilor care nu îndeplinesc condiţiile legale de comercializare, şi participă la activitatea de valorificare a bunurilor confiscate.

2.2. Procedura fiscală

2.2.1. Pregătirea inspecţiei fiscale

În cadrul acestei **etape** are loc:[36]

- **selectarea contribuabililor, care vor fi supuşi inspecţiei fiscale;**
- **colectarea informaţiilor generale despre contribuabil;**
- **întocmirea avizului de inspecţie fiscală şi comunicarea acestuia;**
- **stabilirea echipei de inspecţie fiscale.**

[36] Oprean Ioan, Popa Irimie, Lenghel Radu Dorin "Procedurile auditului şi ale controlului financiar", Editura Risoprint Cluj-Napoca, 2007, pag. 285.

Scanned with OKEN Scanner

a. Selectarea contribuabililor

Selectarea contribuabililor, care urmează a fi verificaţi se realizează de către organul fiscal teritorial competent, în a cărui rază teritorială acesta are domiciliul sau sediul iar procedura de selecţie nu poate fi contestată de către contribuabil.

Necesitatea efectuării inspecţiei fiscale la un contribuabil, se fundamentează pe următoarele **elemente** :

a. informaţiile privind conformarea voluntară a contribuabilului, cuprinse în dosarul fiscal al acestuia;
b. constatările făcute în urma inspecţiei fiscale precedente;
c. existenţa unei cereri de inspecţie fiscală formulate de către însuşi contribuabilul;
d. existenţa unor indicii semnalate de către alte administraţii fiscale, alte instituţii cu atribuţii de control sau sesizări făcute de către terţi, precum şi în urma schimbului de informaţii dintre statele membre ale Uniunii Europene;
e. contribuabilul prezintă un risc fiscal ridicat specific obiectului său de activitate.

Categoria de contribuabili amintită anterior se impune a fi verificată în cadrul termenului de prescripţie.

Spre deosebire de aceştia, contribuabilii, care prezintă risc fiscal redus, informaţiile din dosarul fiscal fiind pozitive, iar la verificările fiscale precedente constatându- se lipsa unor diferenţe la impozite şi taxe, respectiv cuantumul acestora nefiind semnificativ, nu trebuie să constituie o prioritate în vederea realizării inspecţiei fiscale.

Principiul uniformităţii impunerii. Potrivit acestui principiu în cazul existenţei mai multor contribuabili cu aceleaşi riscuri fiscale, densitatea inspecţiilor fiscale trebuie să fie asemănătoare în toată ţara. Acest principiu este o consecinţă a egalităţii tuturor persoanelor fizice şi/sau juridice în faţa legii.

Dacă principiul eficienţei inspecţiilor fiscale se manifestă preponderent în pregătirea inspecţiilor fiscale parţiale (tematice), principiul uniformităţii impunerii se manifestă preponderent în cadrul inspecţiilor fiscale generale, selectarea contribuabililor realizându-se, în acest caz, aleator.

Scanned with OKEN Scanner

b. Colectarea informațiilor generale relative la contribuabilul selectat

Eficiența inspecției fiscale depinde, în cea mai mare măsură, de modul de colectare al informațiilor privind contribuabilul şi de analiza acestora. Principalele surse de informații privind contribuabilul **sunt:**

— Caracteristicile sectorului de activitate;
— Documentele întocmite cu prilejul inspecțiilor fiscale precedente;
— Dosarul fiscal al contribuabilului;
— Elementele furnizate de către terți.

b1. Caracteristicile sectorului de activitate în care contribuabilul îşi desfăşoară activitatea, sunt utile inspectorului fiscal în a fi ştiute, întrucât acesta îşi poate forma o părere cu privire la aspecte precum:

- gradul de risc al operațiunilor specifice domeniului;
- dinamica generală specifică domeniului de activitate, ilustrată prin indicatori precum: cifra de afaceri medie, rata medie a profitului, viteza de rotație a stocurilor, creanțelor şi obligațiilor.

Aceste informații pot fi obținute din mijloacele de informare în masă sau prin discuții cu colegii care au avut experiență în domeniul de activitate respectiv, precum şi din alte surse.

b2. Inspecțiile fiscale precedente pot furniza informații utile şi punctuale cu privire la contribuabilul verificat. Examinarea rapoartelor întocmite în cadrul inspecțiilor fiscale precedente constituie o sursă de informații, relative la contribuabil, cu privire la:

- comportamentul fiscal obişnuit al acestuia;
- identificarea punctelor sale slabe;
- modul în care măsurile dispuse în urma controalelor precedente au fost operate la nivelul contabilității.

Studierea acestor informații induc inspectorului fiscal o abordare mai mult sau mai puțin circumspectă în inspecția fiscală curentă, privind caracterul intenționat sau neintenționat al unor diferențe sau deficiențe.Repetarea „erorilor" poate conduce inspectorul fiscal, la aprecierea că are de-a face sau nu cu cazuri de evaziune fiscală.

b3. Dosarul fiscal este cea mai importantă sursă de informații relative la contribuabil, administrată de către unitatea fiscală în a cărei competență teritorială contribuabilul îşi are sediul.

Conținutul informativ al dosarului fiscal rezultă din cel puțin următoarele elemente:

a) actele constitutive ale contribuabilului şi modificările produse pe parcursul existenței sale;
b) situațiile financiare periodice;

Scanned with OKEN Scanner

c) actele de inspecție fiscală întocmite anterior;
d) declarațiile privind conturile bancare ale contribuabilului;
e) notificările, somațiile şi titlurile executorii trimise contribuabilului;
f) deciziile de impunere remise contribuabilului.
g) informațiile din dosarul fiscal este recomandabil a fi completate cu cele existente în „Fişa pe plătitor".

Studierea tuturor acestor elemente ajută organele fiscale să aprecieze riscul fiscal aferent contribuabilului.

b4. Informațiile furnizate de către terți, sunt uneori importante în aprecierea contribuabilului şi pot constitui, în mod frecvent, punctul de pornire în declanşarea inspecției fiscale.

Acestea au drept sursă:

a) sesizările făcute de către alte persoanele fizice sau juridice;
b) controalele făcute de către alte instituții;
c) datele furnizate de către Oficiul Național al Registrului Comerțului, Administrația publică locală, Organele vamale, Garda Financiară etc.;
d) datele furnizate prin internet, presă şi alte surse de informare.

c. Avizul de inspecție fiscală

Inspecția fiscală începe prin comunicarea către contribuabil a intenției organului de control fiscal de realizare a controlului, în acest sens, se va transmite contribuabilului un aviz de inspecție fiscală.

Elementele obligatorii ale avizului de inspecție fiscală sunt:[37]

a) baza legală a inspecției fiscale;
b) data de începere a inspecției fiscale,
c) obligațiile fiscale şi perioadele, care vor fi supuse inspecției fiscale;
d) dreptul contribuabilului de a solicita amânarea inspecției fiscale;
e) alte informații menite să asigure o bună desfăşurare a inspecției fiscale.

În avizul de inspecție fiscală se vor face referiri şi cu privire la:

- organul fiscal competent, emitent al avizului;
- contribuabilul căruia îi este destinat avizul de inspecție fiscală cu precizarea următoarelor elemente de identificare:
- domiciliul fiscal;
- codul de identificare fiscală;

[37] Legea 338/2006 privind completarea O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

- reprezentantul legal, administratorul sau împuternicitul acestora, după caz.

c.1) Baza legală a inspecției fiscale

Temeiul juridic al inspecției fiscale, este reprezentat de prevederile Codului de Procedură Fiscală, Cod de Procedură Fiscală care defineşte obiectul şi atribuțiile inspecției fiscale.

Scopul inspecției fiscale este de a stabili corectitudinea obligațiilor fiscale ale contribuabililor.

c.2) Data începerii inspecției fiscale

Începerea inspecției fiscale se realizează în intervale de timp diferite, de la comunicarea avizului de inspecție fiscală, după cum urmează:

- în termen de 15 zile pentru micii contribuabili;
- în termen de 30 zile pentru marii contribuabili .

Cele două termene curg nu de la data trimiterii avizului de inspecție fiscală de către organul fiscal, ci de la data luării la cunoştință de către contribuabil.

c.3) Obligațiile fiscale, perioadele controlate şi prescripții

Verificarea obligațiilor fiscale are în vedere **întregul circuit** al prelucrării de către contribuabil a informației fiscale, de la documentele justificative, până la stingerea obligației fiscale:

- Documentele justificative reprezintă prima consemnare a unei operațiuni sau tranzacții, care generează elemente, ce vor fi impozitate;
- Registrele contabile vor centraliza elementele documentelor justificative, contabilitatea pregătind pe parcursul unei perioade datele care vor fi declarate la finalul acesteia;
- Declarațiile fiscale au drept sursă datele din registrele contabile şi prin depunerea lor generează obligația de plată a impozitului, taxei sau a contribuției, respectiv ia ființă creanța organului fiscal față de contribuabil;
- Stingerea obligațiilor fiscale cel mai adesea se face prin plată, dar mai există şi alte modalități, toate fiind detaliate pe parcursul prezentei lucrări.

Obiectivele inspecției fiscale sunt în strânsă legătură cu cele patru faze, pentru fiecare din acestea avându-se în vedere elementele specifice.

Aşadar, **obligațiile fiscale** cuprind următoarele elemente :

- Obligația de a calcula şi înregistra în contabilitate şi în registrele fiscale impozitele, taxele, contribuțiile şi alte sume datorate bugetului de stat;
- Obligația de a declara impozitele, contribuțiile şi taxele datorate;
- Obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele şi contribuțiile datorate bugetului de stat consolidat;

Scanned with OKEN Scanner

• Obligaţia de a plăti majorări de întârziere aferente impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi altor sume datorate (dar neachitate la scadenţă), numite în continuare obligaţii de plată accesorii;

• Obligaţia de a calcula, de a reţine, de a înregistra în contabilitate şi în registrele fiscale, de a declara, respectiv de a plăti la termenele legale impozitele reţinute prin stopaj la sursă;

• Orice alte obligaţii, care decurg din aplicarea reglementărilor fiscale şi cad în sarcina contribuabililor.

Perioadele supuse inspecţiei fiscale se stabilesc diferit, în funcţie de felul contribuabililor, astfel:

- la contribuabilii mari, de la sfârşitul perioadei anterior controlate, în termenul de prescripţie de a stabili obligaţii fiscale şi până la sfârşitul lunii premergătoare datei inspecţiei;
- la ceilalţi contribuabili, ultimii trei ani, privind creanţele fiscale, pentru care aceştia aveau obligaţia depunerii declaraţiilor fiscale.

Relativ la prescripţia dreptului de a stabili obligaţii fiscale, ca termen şi moment de la care operează, sunt stabilite următoarele reguli :

- dreptul organului fiscal de a stabili obligaţii fiscale se prescrie în termen de 5 ani, excepţie făcând cazurile prevăzute expres, altfel prin lege.
- termenul de prescripţie începe să curgă de la data de 01 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanţa fiscală şi obligaţia fiscală corelativă.
- dreptul de a stabili obligaţii fiscale se prescrie în termen de 10 ani, în situaţia în care acestea rezultă din săvârşirea unor fapte care reprezintă infracţiuni sau sunt sancţionate ca atare printr-o hotărâre judecătorească rămasă definitivă.

Cu toate acestea, inspecţia fiscală poate fi prelungită în perioada de prescripţie a dreptului de a stabili obligaţii fiscale, în următoarele circumstanţe :

- existenţa unor indicii de diminuare a impozitelor, contribuţiilor, taxelor sau altor sume datorate bugetului statului;
- nedepunerea declaraţiilor fiscale în perioada de prescripţie,caz în care, se va realiza inspecţia fiscală până la luna următoare celei, pentru care este depusă ultima declaraţie fiscală;
- neachitarea impozitelor taxelor şi contribuţiilor şi a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

În avizul de inspecţie fiscală se precizează **categoriile de obligaţii fiscale,** care vor fi verificate **şi perioada** supusă verificării.

Scanned with OKEN Scanner

c.4) Amânarea inspecției fiscale

În cazuri fortuite, de forță majoră etc., contribuabilul poate solicita amânarea inspecției fiscale. Motivul solicitării trebuie să fie întemeiat.

Solicitarea trebuie să fie întocmită în scris şi să fie adresată organului fiscal competent în termen de 5 zile de la primirea avizului de inspecție fiscală.

Solicitarea privind amânarea inspecției fiscale trebuie să conțină următoarele elemente:

1. Denumirea contribuabilului, codul de identificare fiscală, numărul de înregistrare la Oficiul Național al Registrului Comerțului şi domiciliul fiscal;
2. Numele şi prenumele administratorului, domiciliul acestuia şi numărul de telefon al acestuia;
3. Denumirea organului fiscal emitent al avizului de inspecție fiscală;
4. Numărul şi data de emitere a avizului de inspecție fiscală;
5. Data, până la care este solicitată amânarea inspecției fiscale;
6. Motivele invocate în argumentarea cererii de amânare şi justificarea acestora;

Temeinicia motivelor şi justificarea lor face ca solicitarea de amânare a inspecției fiscale să fie sau nu acceptată.

Reprogramarea inspecției fiscale, dacă solicitarea de amânare este acceptată, se va face prin emiterea unui nou aviz de inspecție fiscală. Data prevăzută pentru începerea inspecției fiscale trebuie să fie ulterioară datei solicitate de către contribuabil.

O nouă solicitare de amânare nu este admisă. Dacă totuşi aceasta există ea va fi respinsă contribuabilului, fiindu-i recomandat numirea unui mandatar sau împuternicit, care să reprezinte entitatea în raport cu organul fiscal în timpul inspecției fiscale.

În mod identic se procedează şi în situația în care motivul invocat în solicitarea de amânare este considerat a fi de natură să împiedice inspecția fiscală.

c.5) Ataşat avizului de inspecție fiscală, se va afla „Carta drepturilor şi obligațiilor contribuabililor" pe durata desfăşurării inspecției fiscale. Aşa cum rezultă din denumire, carta cuprinde atât drepturile cât şi obligațiile contribuabilului pe parcursul inspecției fiscale.

Drepturile contribuabilului constau în:

- dreptul de a fi înştiințat cu privire la inspecția fiscală;
- dreptul de a fi verificat numai în interiorul termenului de prescripție;

Scanned with OKEN Scanner

- dreptul de a solicita modificarea sau amânarea începerii inspecției fiscale;
- dreptul de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție şi pentru fiecare perioadă;
- dreptul de a solicita legitimarea organelor fiscale;
- dreptul ca activitatea proprie să fie cât mai puțin afectată pe parcursul inspecției fiscale;
- dreptul de a fi informat;
- dreptul de a fi primul solicitat pentru a furniza informații;
- dreptul de a refuza furnizarea de informații;
- dreptul de a beneficia de asistență de specialitate;
- dreptul de a fi protejat pe linia secretului fiscal;
- dreptul de a primi dovada scrisă în cazul reținerii de documente;
- dreptul de a cunoaşte rezultatele inspecției fiscale;
- dreptul de a contesta decizia de impunere stabilită în urma inspecției fiscale.

Obligațiile contribuabilului sunt următoarele:

- obligația de a permite accesul în incintele de afaceri;
- obligația asigurării spațiului şi a logisticii necesare desfăşurării controlului;
- obligația de a pune la dispoziție toate documentele care stau la baza calculării impozitelor;
- obligația de a colabora la desfăşurarea inspecției fiscale;
- obligația de a păstra şi arhiva evidențele contabile şi fiscale;
- obligația furnizării informațiilor fiscale şi contabile solicitate de către organul fiscal;
- obligația de a se prezenta la sediul organului fiscal pentru a da informații şi lămuriri;
- obligația îndeplinirii măsurilor dispuse de către organele fiscale;
- obligația de a plăti diferențele stabilite la creanțele fiscale principale şi a accesoriilor aferente acestora.

Unele dintre drepturile şi obligațiile contribuabililor sunt prezentate în mod expres şi în Codul de Procedură Fiscală.

Redactarea avizului de inspecție fiscală se realizează în trei exemplare, câte unul pentru contribuabil, echipa de inspecție fiscală şi organul fiscal, care dispune inspecția. Înainte de a fi trimis contribuabilului, avizul de inspecție fiscală se avizează de către şeful serviciului de control şi va fi semnat de către conducătorul activității de control fiscal.

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

Avizul de inspecție fiscală trebuie adus la cunoştință contribuabilului, înainte cu 30, respectiv 15 zile de la data începerii acțiunii de control, după cum acesta se încadrează în categoria marilor sau micilor

Scanned with OKEN Scanner

contribuabili. Organul de control fiscal trebuie să poată dovedi, că avizul de inspecție fiscală a fost primit de către contribuabil la timp. Acest fapt este de natură să protejeze din punct de vedere juridic organul de inspecție fiscală, în raport cu contribuabilul verificat, care nu va putea pretinde că nu a fost anunțat la timp şi nu se va putea prevala de vicii de procedură într-o eventuală acțiune în instanță.

Comunicarea avizului se poate realiza printr-una din **următoarele căi:**[38]

- prin persoanele împuternicite de unitatea fiscală, care îl vor preda administratorilor, sub semnătură şi cu precizarea datei primirii, sau altor reprezentanți legali ai contribuabilului care urmează a fi verificat;
- prin poştă, întotdeauna făcând uz de o scrisoare recomandată cu confirmare de primire;
- prezentarea contribuabilului sau a reprezentanților săi la sediul organului de control fiscal;
- prin alte mijloace de comunicare, e-mail, fax etc., dacă acestea permit confirmarea primirii;
- prin anunț public, în situația lipsei contribuabilului de la domiciliul fiscal sau a refuzului de a primi avizul.

Modalitățile de a anunța contribuabilul sunt:

- publicarea anunțului într-un cotidian de largă circulație, un cotidian local sau în Monitorul Oficial al României, partea a IV-a. Avizul de inspecție fiscală se consideră comunicat **în a cincea zi** de la data apariției în cotidian;
- prin afişarea anunțului de publicare concomitent la sediul unității fiscale şi pe pagina de Internet a Agenției Naționale de Administrație fiscală.

Avizul se consideră comunicat în termen de 15 zile de la publicare.

Refuzul sistematic al contribuabilului de a permite realizarea inspecției fiscale, cu toate că acesta a fost avizat cu respectarea tuturor condițiilor impuse de lege poate fi un indiciu de sustragere de la onorarea obligațiilor fiscale. Într-o asemenea situație, organul fiscal va sesiza organele de cercetare penală, care vor fi în măsură să se pronunțe dacă sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.

Nu este necesară comunicarea avizului de inspecție fiscală în următoarele situații:

- în vederea soluționării unor cereri ale contribuabilului;

[38] Legea 338/2006 privind completarea O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

- în cazul unor acțiuni solicitate de către anumite autorități conform legii;
- în cazul controlului inopinat şi încrucişat;
- în cazul refacerii controlului ca urmare a existenței unei decizii de soluționare a contestărilor unui contribuabilului.

Pe parcursul unei inspecții fiscale declanşate la cererea contribuabilului, organul de inspecție poate decide extinderea controlului. Astfel, se poate recurge la o inspecție parțială sau generală, fără a mai fi necesară avizarea cu 30, respectiv 15 zile înainte, după caz. În această situație avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului pe parcursul controlului în vederea soluționării cererii acestuia.

d.stabilirea echipei de inspecție fiscală

Stabilirea echipei de inspecției fiscală presupune următoarele:

- alegerea membrilor echipei fiscale, funcție de gradul de încărcare al inspectorilor fiscali şi complexitatea tematicii de control precum şi de rotația acestora;
- analiza punctelor slabe, prin studierea dosarului fiscal al contribuabililor;
- pregătirea profesională a inspectorilor fiscali, prin analizarea legislației aferente tematicii de control;
- stabilirea momentului şi a duratei controlului, recomandându-se evitarea controalelor în perioada de vârf de activitate, iar durata controlului să fie cât mai redusă şi să se rezume strict la verificarea obiectivelor stabilite.

2.2.2.Realizarea inspecției fiscale

Desfăşurarea propriu-zisă a inspecției fiscale constă în efectuarea următoarelor **activități**:[39]

- **stabilirea locului inspecției fiscale;**
- **stabilirea duratei inspecției fiscale;**
- **intervenția la fața locului şi aplicarea procedurilor specifice inspecției fiscale;**
- **întocmirea actelor de inspecție fiscală;**
- **întocmirea deciziei de impunere.**

[39] Oprean Ioan, Popa Irimie, Lenghel Radu Dorin "Procedurile auditului şi ale controlului financiar", Editura Risoprint, Cluj-Napoca 2007, pag. 299.

Scanned with OKEN Scanner

a. Stabilirea locului de desfăşurare a inspecţiei fiscale

În funcţie de circumstanţe, inspecţia fiscală se poate sau nu desfăşura la sediul contribuabilului sau la locul unde se generează veniturile supuse impozitării.

Astfel, inspecţia fiscală se poate **exercita**:[40]

- la sediul contribuabilului, în spaţiile oferite de către acesta. Dacă contribuabilul nu deţine spaţii adecvate atunci va anunţa în scris unitatea fiscală, cu elementele de motivaţie aferente;
- la sediul organului fiscal. Inspecţia fiscală se va desfăşura la sediul organului fiscal numai dacă perioada, tematica sau operaţiunile şi documentele supuse controlului nu sunt extinse;
- în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul, atunci când variantele precedente nu sunt posibile.

Relativ la alegerea locului de desfăşurare a inspecţiei fiscale, trebuie avute în vedere de către echipa de inspecţie următoarele elemente:

- inspecţia fiscală este de preferat a se realiza la sediul contribuabilului întrucât în acest fel se asigură:
- o comunicare directă cu contribuabilul fără a se crea bariere psihologice între cele două părţi;
- · contact direct cu angajaţii care efectuează sau au efectuat anumite operaţiuni;
- acces mai uşor la documentele relevante pentru inspecţia fiscală;
- acces uşor la informaţiile din contabilitate.
- inspecţia fiscală nu poate avea loc la domiciliul personal al administratorului sau al asociaţilor. Acest lucru este posibil numai în situaţia în care domiciliul administratorilor sau asociaţilor, este utilizat în vederea obţinerii de venituri şi/sau activitatea impozabilă se desfăşoară în astfel de locaţii.

b. Durata inspecţiei fiscale

Durata de desfăşurare a inspecţiei fiscale este diferenţiată în funcţie de **mărimea contribuabilului:**

- pentru micii contribuabili, care nu au sedii secundare durata maximă admisă este de 3 luni;
- pentru micii contribuabili, care au sedii secundare şi pentru marii contribuabili, durata maximă a inspecţiei fiscale este de 6 luni.

[40] Legea 338/2006 privind completarea O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

Începutul acestui interval este reprezentat de data primei prezentări a echipei de inspecție fiscală la contribuabil. Mărturie în acest sens stau mențiunile făcute la debutul inspecției fiscale în Registrul Unic de Control.

Sfârşitul intervalului este reprezentat de data la care contribuabilului, îi sunt comunicate concluziile echipei de inspecție fiscală.

c. Intervenția la fața locului

La fața locului, intervenția echipei de inspecție fiscală presupune **trei etape** importante:

— **prezentarea echipei de inspecție la contribuabil (prima intervenție la fața locului);**
— **desfăşurarea inspecției fiscale;**
— **discuția finală cu contribuabilul.**

Ca fond de timp alocat, cele trei etape diferă, dar sunt la fel de importante pentru inspecția fiscală în ansamblul său.

c1. Prezentarea echipei de inspecție fiscală la sediul contribuabilului

La prima intervenție la fața locului se execută următoarele **categorii de lucrări:**

- prezentarea membrilor echipei de inspecție fiscală la conducerea entității verificate, ocazie, cu care are loc legitimarea acestora şi comunicarea către contribuabil a ordinului de serviciu;
- stabilirea cu certitudine a identității şi a calității interlocutorului desemnat, respectiv a faptului dacă este adecvat sau nu;
- vizitarea spațiilor de lucru. În prezența contribuabilului, inspectorul fiscal va vizita spațiile de lucru sau locurile unde se află bunuri impozabile sau în care se esfăşoară activități generatoare de venituri;
- stabilirea elementelor tehnice ale verificării:
- programarea inspecției fiscale, stabilindu-se calendarul viitoarelor intervenții;
- identificarea locului prevăzut pentru desfăşurarea inspecției fiscale;
- stabilirea intervalului orar zilnic în care inspecția poate avea loc, în funcție de programul de lucru al contribuabilului;
- persoanele responsabile cu furnizarea documentelor, respectiv care vor asigura asistență echipei de control.
- verificarea preliminară, care constă în examinarea:
- registrului consiliului de administrație şi al adunărilor generale etc;

Scanned with OKEN Scanner

- jurnalelor de vânzări şi cumpărări;
- registrului-jurnal;
- registrului inventar;
- registrului fiscal şi a registrului unic de control.

Prima prezentare la sediul contribuabilului este importantă sub toate spectele sale, întrucât asigură o bună aplicare a procedurilor fiscale şi o judicioasă formulare a concluziilor la finalul inspecției fiscale.

c2. Desfăşurarea propriu-zisă a inspecției fiscale

Este etapa, în care se pun în practică marea majoritate a **procedurilor** si **obiectivelor de controlat** specifice inspecției fiscale.

1. Principalele **procedee** utilizate pentru verificarea **realității şi exactității** operațiunilor consemnate în documente sunt:[41]

a) Verificările faptice

Constau în examinarea nemijlocită pe teren, la fața locului a realității fenomenelor şi proceselor consemnate în documente. Cadrele cu funcții de conducere apelează la **observarea fizică** (inspecția personală) atunci, când doresc să vadă cum se desfăşoară o activitate, stadiul execuției unei lucrări, modul cum se respectă procedurile de culegere şi prelucrare a datelor, modul cum funcționează controlul intern etc. Formele tipice ale verificărilor faptice sunt inventarierile de control şi recepționările de bunuri sau lucrări.

Verificarea faptică este mijlocul cel mai eficient de verificare a existenței şi stării unor elemente patrimoniale, dar cu ajutorul ei se colectează numai o parte din elementele probante necesare. Astfel, nu este suficientă constatarea că bunul există, această constatare trebuie completată cu alte informații, cum ar fi: proprietatea bunului, dacă valoarea de inventar este atribuită cu respectarea principiului prudenței, starea bunului etc. Aceste informații se culeg cu ajutorul altor tehnici de control.

Controlul trebuie să analizeze modul în care întreprinderea a respectat normele legale referitoare la inventariere, pe etape ale inventarierii,:

- modul de constituire a comisiilor de inventariere;
- efectuarea tuturor lucrărilor pregătitoare inventarierii;
- desfăşurarea propriu-zisă a inventarierii şi completarea listelor de inventariere;

[41] Oprean Ioan, Lenghel Radu Dorin "Auditul financiar contabil" Editura Dimitrie-Cantemir, Cluj-Napoca 2007, pag.54.

Scanned with OKEN Scanner

- stabilirea diferenţelor, regularizarea şi înregistrarea lor în contabilitate.

b) Verificările încrucişate (contraverificările)

Constau în confruntarea exemplarelor diferite ale aceluiaşi document, aflate în entităţi, compartimente sau locuri diferite. Astfel, se confruntă originalul „chitanţei" aflate la plătitor cu copia rămasă în chitanţier sau anexată la „registrul de casă". Pentru controlul activităţii de aprovizionare şi/sau desfacere, se confruntă originalul „facturii" de la beneficiar cu copia rămasă la furnizor. Controlul mişcării materialelor între depozite şi secţiile consumatoare se realizează confruntând exemplarul din „Fişa limită de consum" aflat la depozite, cu exemplarul aflat la secţia consumatoare.

c) Verificările reciproce

Se bazează pe confruntarea unor documente diferite sau evidenţe diferite, dar în care sunt reflectate operaţiuni similare sau între care trebuie să existe anumite corelaţii. Astfel, pentru stabilirea cantităţii de produse fabricate se confruntă cantităţile din „Bonurile de predare-transfer-restituire" sau din „Rapoartele de fabricaţie" cu „Bonurile de lucru" (consumul de manoperă), cu „Bonurile de consum" (consumul de materii prime), cu „Fişele de magazie" etc. Controlul aprovizionărilor presupune compararea informaţiilor din: „Avizul de însoţire a mărfii" şi/sau din „Facturi" cu cele din „Notele de recepţie şi constatate de diferenţe", din „Situaţia materialelor intrate", din „Jurnalul cumpărărilor", din „Fişele de magazie", din contabilitatea analitică a gestiunilor şi furnizorilor etc.

În activitatea practică, verificările încrucişate şi verificările reciproce se desfăşoară concomitent, ele se completează reciproc. Astfel, pentru controlul mijloacelor băneşti se fac controale reciproce între registrul de casă şi documentele anexate acestuia cum sunt: chitanţe, state de plată, cecuri de numerar, foi de vărsământ, extrase de cont de la bănci, dispoziţii de plată-încasare către casierie etc. şi, concomitent, se fac controale încrucişate între exemplarele diferite ale documentelor de încasări şi plăţi.

d) Probele de laborator şi expertizele tehnice

Se utilizează în munca de control, atunci când complexitatea unor operaţiuni înscrise în documente depăşeşte nivelul de pregătire, competenţa legală sau aparatura de care dispune organul de control sau cu atribuţiuni de control. În această situaţie, se recurge la serviciile unor specialişti în materie, ale unor laboratoare de specialitate sau ale unor organe de control specializate în analize tehnice şi fizico-chimice.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel de probe de laborator şi expertize tehnice se fac pentru a stabili: compoziţia unor produse; respectarea reţetelor de fabricaţie; rezistenţa şi fiabilitatea unor bunuri; randamentul energetic sau termic al unei instalaţii etc. De asemenea, pentru înţelegerea şi verificarea sistemului de prelucrare automată a datelor, controlul apelează la serviciile unui specialist în informatică.

e) Confirmarea constatărilor de către cei controlaţi

Se realizează prin intermediul informaţiilor verbale sau scrise culese de controlori de la personalul entităţii controlate sau de la terţi. Informaţiile verbale sau scrise sunt obţinute de controlori de la persoanele care participă la efectuarea operaţiunilor şi la întocmirea documentelor, efectuează verificarea şi probarea acestora, asigură înregistrarea lor în contabilitate etc. Aceste informaţii îi ajută pe controlori să înţeleagă procedurile folosite, dar pentru definitivarea concluziilor, trebuie verificată sinceritatea lor prin alte tehnici de control. În acest sens, cei care exercită controlul au obligaţia:

- să verifice, cu ajutorul surselor interne şi externe, realitatea şi sinceritatea acestor informaţii;
- să aprecieze, dacă informaţiile sunt coerente cu celelalte elemente probante colectate;
- să aprecieze, dacă cei ce au furnizat aceste informaţii sunt bine documentaţi şi bine intenţionaţi.

Dacă aceste informaţii se contrazic cu celelalte elemente probante, controlorul se află în situaţia fie să caute explicaţii pentru aceste contraziceri, fie să pună la îndoială fiabilitatea tuturor declaraţiilor făcute, ceea ce are incidenţă asupra extinderii altor procedee specifice.

Pentru colectarea acestor informaţii, controlorii pot folosi două documente: **Notele explicative şi Notele de constatare.**

e1. Notele explicative, sunt informaţii scrise, pe care le dau cei controlaţi la cererea organelor de control. Ele au un caracter de declaraţii făcute de către cei controlaţi, dar pentru organul de control ele reprezintă un mijloc suplimentar de informare şi confirmare. În nici un caz, organul de control nu-şi poate definitiva concluziile numai pe baza lor. În toate cazurile, organele de control trebuie să verifice prin alte procedee exactitatea acestor declaraţii şi numai după aceea să-şi definitiveze concluziile.

Notele explicative, având caracter de declaraţii, se iau în toate cazurile, când se constată abateri sau deficienţe, care vor determina luarea unor măsuri de sancţionare disciplinară sau contravenţională a celor vinovaţi, de stabilire a răspunderii patrimoniale sau a răspunderii penale.

Notele explicative pot fi luate de la cei controlaţi în orice etapă a controlului, însă numai după ce au fost epuizate celelalte procedee ale

Scanned with OKEN Scanner

verificării, adică numai atunci, când organele de control sunt în măsură să pună întrebări precise şi complete, să completeze aceste întrebări dacă răspunsurile sunt evazive sau nesincere.

Este recomandabil să nu se abuzeze de acest procedeu de verificare şi, implicit, de acest drept al organelor de control, deoarece, dacă se apelează prea frecvent la luarea notelor explicative, se creează un climat de tensiune între cei controlaţi şi organul de control, ceea ce duce la anihilarea funcţiei constructive a controlului,la reducerea conlucrării între controlori şi cei controlaţi, la încălcarea cerinţelor prezumţiei de nevinovăţie.

Înainte de definitivarea constatărilor, organele de control trebuie să analizeze răspunsurile primite, iar dacă consideră necesar, să formuleze noi întrebări suplimentare. Dacă din notele explicative rezultă ale elemente noi, care nu au fost sesizate cu ocazia controlului, este necesar să se clarifice şi aceste aspecte şi numai după aceasta să se definitiveze concluziile şi să se redacteze „Raportul de control".

e2. Notele de constatare, se întocmesc de organele de control pentru consemnarea unor deficienţe care ulterior nu ar mai putea fi dovedite sau reconstituite, cum ar fi cazul: absenţei de la locul de muncă; starea de ebrietate; folosirea nelegală a mijloacelor de transport; depozitarea necorespunzătoare a bunurilor; încălcarea regulilor de comerţ (speculă, marfă fără documente de proveniență, marfă degradată etc.). Aceste deficienţe ar putea fi remediate până la terminarea controlului sau cei vinovaţi ar putea să nu mai recunoască producerea lor.

De asemenea, se întocmesc note de constatare atunci când se impune luarea unor măsuri urgente pentru înlăturarea unor abateri sau pentru întrerup erea unor prescripţii, cum este cazul întreruperii prescripţiei dreptului la acţiune (dacă nu există titluri executorii) sau întreruperea prescripţiei dreptului de a cere executarea silită (dacă există titluri executorii).

Notele de constatare se întocmesc la locul controlului şi se semnează de organele de control şi de persoanele vinovate sau de către alte persoane martori).

f) Ridicarea documentelor originale de către organele de control

Acest procedeu se foloseşte în situaţia, în care există riscul ca unele documente să fie sustrase sau distruse de către cei interesaţi, mai ales dacă ele reprezintă singurul mijloc de dovedire a unor nereguli constatate sau există riscul ca aceste documente să fie modificate ori completate cu menţiuni suplimentare faţă de cele constatate iniţial.

De asemenea, se recurge la ridicarea documentelor originale şi atunci când acestea prezintă corecturi şi ştersături neadmise de normele

Scanned with OKEN Scanner

legale, ori atunci când semnăturile şi sigiliile de pe ele sunt îndoielnice sub aspectul autenticității, ceea ce impune continuarea cercetărilor prin intermediul expertizelor grafologice.

În toate aceste situații, documentele originale ridicate de organele de control sunt înlocuite cu copii certificate de organul de control şi de conducerea entității verificate. Pe aceste copii se menționează obligatoriu locul, unde se află documentele originale, organul, care le-a ridicat şi calitatea acestuia sau se întocmeşte un proces verbal de predare-primire a acestor documente.

Practica unor organe de control de a ridica documentele originale (arhiva entității controlate), în vederea analizării lor la sediul organului de control nu este un procedeu al verificării documentare.

Dacă nu există riscul sustragerii, distrugerii sau falsificării acestor documente, sau dacă ele nu reprezintă singura probă juridică, acestea nu se ridică de organul de control, dar se pot ridica copii după aceste documente sau se solicită entității controlate să întocmească unele situații de control pe baza acestor documente.

Toate acestea servesc la susținerea constatărilor controlului şi, ca urmare, se semnează de reprezentanții entității controlate.

g) Confirmările primite de la terți

Reprezintă o variantă a controalelor încrucişate. Organele de control apelează la confirmarea de către terți a datelor cuprinse într-un document întocmit de către aceştia, la confirmarea rulajelor şi soldurilor unor conturi de creanțe şi obligații, atunci când există indicii, că aceste documente au fost falsificate sau că nu toate documentele au fost înregistrate în contabilitate.

Aceste confirmări se pot solicita de la terți, oricând, în decursul exercițiului.

Normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului, probate prin Ordinul MF nr. 1753/2004, prevăd că este obligatoriu ca înainte de închiderea exercițiului să se procedeze la verificarea şi confirmarea soldurilor conturilor care reflectă drepturi şi obligații față de terți, pe baza extraselor de cont, prin punctaje reciproce etc.,

h)Controlul contabil,constă în verificarea corelațiilor între documente, jurnale de înregistrări,fişe de cont şi balanțe de verificare.

i). comparația de control între **stocul maxim** posibil reconstituit de organele de control pe baza documentelor de intrare-ieşire şi **stocul de la inventarul de control**,comparație din care pot rezulta:

- dacă stocul maxim posibil este mai mic ca stocul de la inventarul de control,atunci vor rezulta intrări fără documente.
- dacă stocul maxim posibil este mai mare ca stocul de la inventarul de control,atunci vor rezulta ieşiri fără documente.

Scanned with OKEN Scanner

- dacă cele doua stocuri sunt egale nu sunt diferențe.

J)Sondajul

În decursul unui exercițiu, într-o entitate, numărul operațiunilor înregistrate în contabilitate poate fi foarte mare. Din acest motiv, nu se poate asigura cuprinderea în control a tuturor acestor operațiuni, deoarece costul controlului ar fi prea mare, comparativ cu utilitatea informațiilor obținute în urma verificării unor operațiuni nesemnificative. De regulă, tehnicile de control prezentate mai sus se aplică pe un eşantion sau cu ajutorul unui test.

Privit ca o tehnică a controlului şi auditului, sondajul constă în:

— Selectarea unui anumit număr de elemente din ansamblul operațiunilor şi conturilor care formează mulțimea ce urmează a fi controlată;
— Aplicarea, la aceste elemente, a tehnicilor de obținere a elementelor probante;
— Extrapolarea rezultatelor obținute pe baza eşantionării la ansamblul mulțimii cercetate.

Oricare ar fi tipul de sondaj, pentru asigurarea rigurozității cerute este necesar să se respecte următoarele **etape:**

j1) Definirea precisă a obiectivelor

Controlorul sau auditorul trebuie să stabilească precis:

- ce urmează să demonstreze (să probeze), adică să definească caracteristicile, care sunt considerate o eroare sau anomalie. Comparând avizele de expediție cu facturile, controlorul sau auditorul poate constata livrările în curs de facturare sau poate constata livrări, pentru care s-au omis facturările;
- care este rata de eroare maximă acceptată.

j2) Precizarea naturii elementelor în funcție, de care se va efectua sondajul şi a limitelor de timp cuprinse în sondaj

Astfel, pentru controlul aprovizionărilor se vor lua în sondaj notele de recepție, care sunt numerotate în întreprindere şi nu facturile sosite de la furnizor, ale căror numere de ordine sunt discontinue.

Scanned with OKEN Scanner

j3) Executarea propriu-zisă a sondajului

Presupune: alegerea tehnicilor de sondaj, stabilirea mărimii eşantionului, selectarea elementelor, determinarea şi evaluarea rezultatelor, stabilirea concluziilor sondajului.

Apelând la sondaje, controlorul sau auditorul este supus unor riscuri, deoarece poate să ajungă la concluzii diferite faţă de concluziile la care ar ajunge în cazul unui control exhaustiv.

2. Principalele **obiective de controlat** privind **impozitele şi taxele** sunt:

a. Referitor la impozitul pe veniturile de natură salarială, organele de control **verifică:**

- aplicarea corectă a cotelor de impunere asupra salariilor;
- modul de acordare a deducerilor personale;
- cumularea tuturor drepturilor salariale;
- întocmirea corectă a statelor de salarii;
- conducerea corectă a evidenţei contabile privind impozitul pe salariu;
- verificarea legalităţii şi realititătii acordării salariului,sporurilor,indemnizaţiilor,concediilor,premiilor,plăţilor în natură;
- verificarea stabilirii corecte a veniturilor salariale brute şi stabilirea corectă a impozitului pe salariu;
- verificarea virării la termen a impozitului pe salariu şi aplicarea de majorări şi penalizări de întârziere în caz contrar;
- completarea corectă a fişelor fiscale şi transmiterea lor la organul fiscal în termen legal;
- înmânarea pănă la finele anului a fişelor fiscale;
- păstrarea şi arhivarea corespunzătoare a statelor de salarii.

b. Referitor la impozitul pe profit, organele de control vor **verifica:**

- dacă cheltuielile sunt corect înregistrate în contabilitate şi dacă sunt aferente obiectului de activitate;
- dacă veniturile sunt corect înregistrate în contabilitate şi dacă sunt aferente obiectului de activitate;
- dacă stabilirea rezultatului impozabil, s-a realizat prin deducerea din rezultatul contabil, a veniturilor neimpozabile şi adăugarea la suma rezultată a cheltuielior nedeductibile;
- realitatea veniturilor şi cheltuielilor în avans şi repartizarea corectă asupra rezultatelor;

Scanned with OKEN Scanner

- valorificarea corectă a rezultatelor inventarierii anuale,a lipsurilor neimputabile,a degradărilor,deprecierilor de orice natură,precum şi T.V.A.-ului aferent acestora;
- corecta înregistrare a cheltuielilor cu amortizarea,cu reparaţiile capitale,de producţie;
- dacă au fost înregistrate corect ca şi cheltuieli nedeductibile:majorările,penalităţile,amenzile stabilite la controalele anterioare;
- dacă nu s-au depăşit limitele deductibile la cheltuielile de protocol,diurnă,acţiuni social-culturale;
- dacă impozitul pe profit a fost corect stabilit şi vărsat la termen.

c. Referitor la T.V.A., organele de control vor **verifica:**

- dacă facturile de cumpărare au legatură cu obiectul de activitate şi sunt corect contabilizate;
- dacă facturile de vânzare au fost emise de contribuabil şi sunt corect contabilizate;
- dacă există corelaţii între deconturile lunare de t.v.a. şi jurnalele de cumpărări şi vânzări;
- dacă totalul cumpărărilor şi vânzărilor din jurnalele de cumpărări şi vânzări sau registrele contabile,corespund cu totalul încasărilor şi plăţilor ;
- dacă s-au contabilizat corect şi în totalitate, livrările şi achiziţiile, în jurnalele de cumpărări şi vânzări,fişelele de cont,deconturi de t.v.a.,balanţe de verificare;
- dacă s-a determinat corect t.v.a.-ul deductibil,colectat,de plată,sau de rambursat;
- dacă t.v.a.-ul datorat bugetului de stat, s-a achitat la termen;
- dacă deconturile lunare de t.v.a., s-au întocmit corect şi la termen;
- dacă diferenţa negativă de t.v.a., a fost corect regularizată(compensare şi restituire doar a diferenţei) ;

d. Referitor la accize, organele de control vor **verifica:**

- dacă plătitorii de accize se înregistrează la termen, la organele fiscale competente;
- dacă livrările de produse accizabile se fac numai după plata accizelor;
- dacă s-a depus o garanţie obligatorie pentru circulaţia produselor accizabile;
- dacă ţin evidenţe exacte, cu privire la materiile prime,produsele finite,mărfurile accizabile primite sau expediate din antrepozitele fiscale;

Scanned with OKEN Scanner

- dacă se raportează la timp orice pierdere, lipsă, neregularitate cu privire la produsele accizabile;
- dacă s-a înştiinţat fiscul, cu privire la orice extindere sau modificare a structurii antrepozitului fiscal;
- dacă au fost corect contabilizate şi achitate la termen accizele;
- dacă s-au depus la termen, declaraţiile lunare privind accizele, până la 25 a lunii următoare;

c.3. Discuţia finală cu contribuabilul.

Inspecţia fiscală se sfârşeşte printr-o discuţie finală între contribuabil şi reprezentanţii organului fiscal, în majoritatea cazurilor, membrii echipei de inspecţie fiscală.

Discuţia constă în:

1. **Comunicarea concluziilor finale** şi discutarea acestora cu contribuabilul, care vor fi realizate de preferinţă la locul de desfăşurare a inspecţiei fiscale. Data, locul şi ora discuţiei finale vor fi comunicat contribuabilului în timp util.

2. **Ascultarea contribuabilului.**

Contribuabilul are dreptul de a-şi exprima propriile puncte de vedere şi de a fi ascultat. Nu este necesară ascultarea contribuabilului atunci când:

- bazele de impozitare nu au suferit modificări în urma inspecţiei fiscale, sau acestea au fost nesemnificative;
- contribuabilul renunţă la acest drept şi notifică acest fapt organelor de inspecţie fiscală;
- întârzierea în luarea deciziilor periclitează constatarea situaţiei fiscale reale privind executarea creanţelor fiscale;
- urmează să se ia măsuri de executare silite;
- se acceptă informaţiile prezentate de către contribuabil date de către acesta printr-o declaraţie sau cerere.

Contribuabilul are dreptul să îşi exprime în scris punctele de vedere relative la constatările formulate de către echipa de inspecţie fiscală.

3. **Informarea contribuabililor** privind căile de atac împotriva actelor de control.

4. Solicitarea echipei de inspecţie fiscală adresată contribuabilului, de a da **o declaraţie pe propria răspundere,** din care să rezulte:

- că au fost puse la dispoziţia echipei de inspecţie fiscală toate documentele şi informaţiile;
- că toate documentele i-au fost returnate de către echipa de inspecţie fiscală;

Scanned with OKEN Scanner

- că nu mai are alte informaţii şi documente relative la situaţia sa fiscală care intră în obiectul inspecţiei fiscale.

Această declaraţie va fi ataşată actelor de control fiscal întocmite de către echipa de inspecţie fiscală, documentele invocate ulterior nu se iau în considerare.

d.Întocmirea actelor de control fiscal

La **finalizarea controlului**, echipa de inspecţie fiscală va întocmi obligatoriu actele de control specifice formei inspecţiei fiscale şi în strânsă corelaţie cu constatările făcute.

Principalele **acte** întocmite sunt:[42]

d1) Procesul-verbal de control
d2) Raportul de inspecţie fiscală
d3) Nota de constatare
d4) Procesul-verbal de constatare al contravenţiilor
d5) Anexe

d1) Procesul-verbal de control

Procesul-verbal de control este întocmit de către organele de inspecţie fiscală, în situaţiile în care verificarea nu necesită trimiterea unui aviz de inspecţie fiscală.

Este un act de control specific controlului inopinat, controlului reciproc sau consemnării unor fapte de natură penală. Valorificarea constatărilor controlului consemnate în procesul verbal nu se vor concretiza în emiterea unei decizii de impunere. El poate fi anexat raportului de inspecţie fiscală.

Procesul verbal de control conţine **trei părţi**: introducere, cuprins şi încheiere.

1. Introducere. În partea introductivă vor fi consemnate următoarele elemente:

- data întocmirii procesului-verbal;
- numele şi prenumele membrilor echipei de inspecţie fiscală;
- precizarea exactă a obiectului controlului;
- perioada supusă controlului;
- datele de identificare ale contribuabilului;
- locul desfăşurării controlului;
- reprezentantul legal al contribuabilului.

[42] O.M.F.P. 1304/2004 privind modelul şi conţinutul formularelor şi documentelor utilizate în activitatea de inspecţie fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

2. Cuprinsul. În acest capitol sunt descrise şi nuanţate o serie de elemente, care formează conţinutul controlului, precum:

- descrierea faptelor constatate. Astfel, constatările controlului se vor descrie clar şi concis, fără comentarii inutile;
- prevederile actelor normative încălcate, cu precizarea exactă a acestor acte, a articolului şi aliniatului;
- consecinţele producerii deficienţelor;
- precizarea persoanelor, care se fac vinovate de săvârşirea unor deficienţe;
- precizarea măsurilor operative luate pentru remedierea deficienţelor pe parcursul controlului;
- punctul de vedere al contribuabilului sau al reprezentantului acestuia, în sinteză.

3. Încheierea. Este partea procesului-verbal în care se fac precizări cu privire la:

- faptul că au fost restituite contribuabilului toate documentele puse la dispoziţia echipei de inspecţie fiscală (cu excepţia, celor pentru care s-a întocmit proces-verbal de ridicare de înscrisuri);
- numărul de exemplare în care procesul-verbal a fost întocmit. Este recomandabilă întocmirea în minim trei exemplare;
- numărul din Registrul Unic de Control, sub care procesul verbal este înregistrat;
- numele, prenumele şi semnătura membrilor echipei de inspecţie fiscală;
- numele, prenumele şi semnătura contribuabilului sau a reprezentantului acestuia.

Procesul-verbal este însoţit şi de anexe, prin care constatările făcute sunt detaliate sau sunt probate suplimentar.

d2) Raportul de inspecţie fiscală

Spre deosebire de procesul-verbal de control acesta este un act unilateral.

Se încheie în toate situaţiile, în care nu se recurge la întocmirea procesului-verbal.

Se întocmeşte indiferent, dacă se constată diferenţe în plus sau în minus, faţă de creanţa fiscală iniţială.

Valorificarea constatărilor inserate în raportul de inspecţie fiscală, se va concretiza în emiterea deciziei de impunere, dacă baza de impunere se modifică.

Dacă baza nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

Scanned with OKEN Scanner

Elementele raportului de inspecție fiscală sunt următoarele:

- date generale de identificare ale inspecției fiscale;
- date despre contribuabil;
- constatările fiscale;
- sinteza constatărilor inspecției fiscale.

I. Date generale de identificare ale inspecției fiscale. În această categorie sunt reunite elemente relative la:

- elementele de identificare ale membrilor echipei de inspecție fiscală (nume, prenume, funcția, număr legitimație, unitatea fiscală de care aparțin şi numărul ordinului de serviciu);
- temeiul legal privind efectuarea inspecției fiscale;
- numărul şi data transmiterii avizului de inspecție fiscală;
- numărul şi data înscrise în Registrul Unic de Control, reprezentând începutul inspecției fiscale;
- perioada supusă verificării;
- perioada (intervalul) de timp şi locul desfăşurării inspecției fiscale;
- precizarea obiectivului inspecției fiscale, corelat cu tematica înscrisă în ordinul de serviciu;
- modul în care au fost îndeplinite obligațiile stabilite la finele inspecției fiscale precedente.

II. Date despre contribuabil

În acest capitol sunt consemnate o serie de elemente care particularizează contribuabilul:

a) Date de identificare: denumirea, domiciliul fiscal, numărul de înregistrare la Oficiul Național al Registrului Comerțului, codul unic de înregistrare, codul CAEN, date privind capitalul social;
b) Forma juridică şi de proprietate;
c) Informații privind acționarii sau asociații;
d) Informații privind conturile bancare;
e) Cifra de afaceri şi evoluția sa;
f) Modul de numerotare, folosire şi arhivare a documentelor;
g) Prezentarea particularităților fiscale privind punctele de lucru, antrepozite fiscale, autorizații etc.
h) Date de identificare ale persoanei, care asigură administrarea societății;
i) Date de identificare ale persoanei, care asigură conducerea contabilității;
j) Date de identificare a persoanei care asigură reprezentarea societății pe timpul inspecției fiscale;
k) Precizări privind efectuarea sau neefectuarea inventarierii;

Scanned with OKEN Scanner

l) Clienţii şi furnizorii principali şi menţionarea situaţiilor, în care aceştia sunt sau nu părţi afiliate.

III. Constatări fiscale

Capitolul de faţă conţine constatările echipei de inspecţie fiscală, sistematizate (grupate) şi sintetizate pentru fiecare obligaţie fiscală. În anexele la raport obligaţiile fiscale vor fi detaliate. Pentru fiecare obligaţie fiscală constatările vor face referiri la următoarele aspecte:

1. **Descrierea inspecţiei fiscale**, paragraf, în care se aduc lămuriri privind:
   a) perioada supusă inspecţiei fiscale, actele normative care o reglementează;
   b) procedura de control utilizată;
   c) prezentarea facilităţilor fiscale de care beneficiarul a beneficiat;

2. **Obiectivele minimale** avute în vedere. În acest paragraf vor fi descrise cel puţin:
   a) verificarea realităţii declaraţiilor fiscale;
   b) verificarea existenţei contractelor şi modul în care acestea produc efecte fiscale;
   c) verificarea înregistrării tuturor veniturilor;
   d) verificarea înregistrării cheltuielilor aferente veniturilor;
   e) verificarea utilizării documentelor.

3. **Baza de impunere**

Echipa de inspecţie fiscală se poate confrunta cu una din cele două situaţii:
   a) În urma controlului baza de impunere nu se modifică. Într-o asemenea situaţie, acest aspect va fi explicit menţionat pentru fiecare obligaţie fiscală;
   b) În urma controlului baza de impunere se modifică. În acest caz, în raport se vor face referiri privind:
      - modul de interpretare a aspectelor fiscale de către contribuabil;
      - punctul de vedere al echipei de inspecţie fiscală faţă de cel al contribuabilului;
      - consecinţele fiscale ale abaterilor constatate;
      - calculul accesoriilor, aferente debitelor suplimentare stabilite;
      - stabilirea responsabilităţilor privind determinarea greşită a bazei impozabile şi, după caz, propunerea sancţionării vinovaţilor.

Scanned with OKEN Scanner

4. **Alte constatări**. Capitolul va face referire la constatări relative la:
   a) organizarea şi conducerea contabilităţii;
   b) utilizarea şi ţinerea registrelor contabile.

5. Discuţia finală cu contribuabilul

Este capitolul, în care se vor face referiri cu privire la:

a) numărul şi data documentului de înştiinţare a contribuabilului privind discuţia finală. Prin acest document contribuabilul este informat cu privire la data, ora şi locul discuţiei finale;
b) punctul de vedere al contribuabilului pentru fiecare debit suplimentar stabilit şi/sau accesoriu aferent;
c) argumentele echipei de inspecţie fiscală faţă de cele ale contribuabilului;
d) faptul că s-au pus la dispoziţie echipei de inspecţie toate documentele şi informaţiile solicitate. Declaraţia contribuabilului în acest sens va fi anexată la Raportul de inspecţie fiscală.

IV. Sinteza constatărilor inspecţiei fiscale

Este întocmită sub formă tabelară, pentru fiecare obligaţie fiscală principală sau accesorie consemnându-se:

- numărul curent;
- denumirea impozitului, taxei, contribuţiei şi a obligaţiilor fiscale accesorii, aferente;
- perioada verificată, perioada pentru care s-au calculat obligaţiile fiscale;
- baza impozabilă stabilită suplimentar;
- impozitele, taxele şi contribuţiile stabilite suplimentar;
- codul contului bugetar aferent fiecărui impozit, taxe şi contribuţii.

Raportul de inspecţie fiscală este întocmit de regulă în trei exemplare.

Este semnat de către membrii echipei de inspecţie fiscală, avizat de şeful de serviciu şi aprobat de către conducătorul activităţii de inspecţie fiscală, la nivelul unităţii fiscale.

În prealabil însă, raportul de inspecţie fiscală face obiectul înregistrării în Registrul Unic de control.

d3) Nota de constatare

Este un act de control individual sau poate reprezenta o **anexă** la procesul-verbal sau raportul de inspecţie fiscală.

Se întocmeşte ori de câte ori se fac constatări a căror reconstituire ulterioară este greu sau imposibil de realizat, respectiv ori de câte ori membrii echipei de inspecţie fiscală consideră necesar.

În cuprinsul său sunt consemnate:

Scanned with OKEN Scanner

- situaţiile de fapt constatate;
- măsurile operative luate pentru remedierea deficienţelor.

Se întocmeşte, mai ales, în cazul controalelor inopinate şi/sau încrucişate, în situaţii mai deosebite fiind recomandabilă folosirea martorilor.

Se semnează de către reprezentantul contribuabilului sau martori şi de către membrii echipei de inspecţie fiscală.

d4) Procesul-verbal de constatare a contravenţiilor

Prin acte normative specifice domeniului fiscal, cu precădere Codul de procedură fiscală, sunt sancţionate fapte care întrunesc condiţiile necesare pentru a fi încadrate drept contravenţii.

Elementele, care trebuie întrunite simultan pentru ca o faptă să fie considerată contravenţie sunt:

- fapta respectivă să fie ilicită, săvârşită cu vinovăţie, indiferent dacă este cu intenţie sau din culpă;

Caracterul contravenţional este înlăturat în situaţiile de forţă majoră, cazurilor fortuite, stării de necesitate, constrângerii fizice şi morale, beţiei involuntare, erorii de fapt, infirmităţii şi iresponsabilităţii.

Aceste cauze, care înlătură răspunderea contravenţională, pot fi constatate numai de către instanţa de judecată.

- fapta să aibă grad de pericol social mai redus decât infracţiunile;
- fapta să fie sancţionată ca atare prin legi, hotărâri de guvern sau ordonanţe ale administraţiei centrale sau prin hotărâri ale consiliilor locale sau judeţene.

Ori de câte ori sunt întrunite aceste elemente, contravenţia va fi sancţionată.

Sancţiunea se va institui prin întocmirea unui proces verbal de constatare a contravenţiilor.

Elementele procesului-verbal de constatare a contravenţiilor sunt următoarele:

- data şi locul constatării contravenţiei;
- numele, prenumele, calitatea şi instituţia de care aparţine agentul constatator;
- datele personale, actul de identitate, codul numeric personal, ocupaţia, locul de muncă al contravenientului;
- descrierea faptei, care constituie contravenţie cu indicarea datei, locului, orei şi împrejurările în care s-a săvârşit contravenţia;
- actul normativ încălcat;
- posibilitatea achitării în 48 de ore a ½ din minimul amenzii prevăzut în actele normative, dacă legea prevede această posibilitate;

Scanned with OKEN Scanner

- termenul de exercitare al căii de atac şi organul la care se depune plângerea;
- alte menţiuni.

Sub sancţiunea nulităţii procesului-verbal, agentul constatator este obligat să aducă la cunoştinţă şi să consemneze contravenientului acest lucru în procesul-verbal dându-i posibilitatea de a face obiecţiuni.

Nulitatea procesului-verbal de constatare a contravenţiilor intervine atunci când se constată lipsa menţiunilor referitoare la:

- numele şi prenumele contravenientului;
- denumirea şi sediu persoanei juridice;
- numele, prenumele şi calitatea agentului constatator;
- fapta săvârşită;
- data săvârşirii acesteia;
- semnătura agentului constatator.

Procesul-verbal se semnează pe fiecare pagină atât de către contravenient, cât şi de către organul constatator. Dacă contravenientul nu se află de faţă, refuză sau nu poate să semneze, aceste împrejurări vor fi consemnate de către agentul constatator în procesul-verbal. Menţiunea trebuie confirmată de către cel puţin un martor, cu precizarea datelor de identificare din actul de identitate al acestuia.

Sancţiunile aplicabile contravenienţilor se grupează în două categorii:

1. Sancţiuni contravenţionale principale. Se aplică persoanelor fizice şi juridice şi îmbracă **trei forme:**

a) avertismentul, se aplică atunci când gravitatea faptei care constituie contravenţie este redusă sau în situaţia în care actul normativ care defineşte contravenţia nu stabileşte nici o sancţiune. Avertismentul constă în atenţionarea, de obicei în scris, dar şi verbal, după caz, a contravenientului cu privire la pericolul social al faptei care constituie contravenţie.

b) amenda contravenţională, are caracter administrativ, limita minimă fiind de 25 lei iar cea maximă de 100.000 lei.

Limita maximă este diferită în funcţie de emitentul actelor normative care sancţionează contravenţiile şi natura acestora, după cum urmează:

- până la 100.000 lei, stabilită prin legi şi ordonanţe de guvern;
- până la 50.000 lei, stabilită prin hotărâri de guvern;
- până la 5.000 lei, stabilită prin hotărâri ale consiliilor judeţene;
- până la 2.500 lei, stabilită prin hotărâri ale consiliilor locale.

Când contravenientul a săvârşit mai multe contravenţii, sancţionate prin acelaşi proces-verbal, nu se poate depăşi dublul maximului amenzii pentru sancţiunea cea mai gravă.

Scanned with OKEN Scanner

c) obligaţia contravenientului de a presta activităţi în folosul comunităţii, este o sancţiune aplicabilă numai persoanelor fizice şi nu poate depăşi trei sute de ore/an. Se stabileşte alternativ cu amendă contravenţională.

2. **Sancţiuni contravenţionale complementare**, se aplică întotdeauna alături de o sancţiune contravenţională principală şi pot **consta** în:

a) confiscarea bunurilor rezultate, folosite şi destinate săvârşirii contravenţiei. Agenţii constatatori au obligaţia de a dispune confiscarea bunurilor care:

- au fost produse sau dobândite prin contravenţie;
- au servit la săvârşirea contravenţiei;
- nu pot circula sau nu pot fi deţinute conform legii.

b) suspendarea activităţii agentului economic;

c) închiderea unităţii, subunităţii sau punctului de lucru;

d) retragerea licenţei sau avizului pentru anumite operaţiuni, temporar sau definitiv;

e) desfiinţarea lucrărilor şi aducerea terenurilor la forma iniţială.

Referitor la răspunderea contravenţională se impun a fi făcute următoarele precizări:

- sancţiunea trebuie să fie proporţională cu gradul de pericol social al faptei săvârşite;
- pentru una şi aceeaşi faptă se poate aplica o singură sancţiune principală şi una sau mai multe complementare;
- minorii beneficiază de un tratament diferenţiat în faţa legii, după cum urmează:
- sub vârsta de 14 ani nu răspund contravenţional;
- dacă au împlinită vârsta de 14 ani, minimul şi maximul amenzii se reduc la jumătate;
- sub vârsta de 16 ani nu pot fi sancţionaţi prin obligarea la prestarea unei activităţi în folosul comunităţii.
- la modificarea prevederilor din actele normative, de la data producerii contravenţiei şi până la data constatării faptei sau a aplicării sancţiunii se aplică principiul sancţiunii celei mai uşoare, astfel:
- dacă prin noul act normativ fapta nu mai este considerată contravenţie, aceasta nu se mai sancţionează, chiar dacă a fost săvârşită înainte de intrarea în vigoare a noului act;
- dacă sancţiunea prevăzută în noul act este mai gravă, contravenţia săvârşită anterior se sancţionează conform vechiului act normativ.

Scanned with OKEN Scanner

- dacă la săvârşirea contravenţiei au participat mai multe persoane, acestea vor răspunde fiecare individual;
- aplicarea amenzii contravenţionale se prescrie în termen de şase luni, de la data săvârşirii faptei. Dacă contravenţia este continuă, termenul de prescripţie curge din momentul constatării faptei.

d5) Anexele la actele de inspecţie fiscală

Principalele **anexe** la actele de inspecţie fiscală **sunt:**[43]

1. **Avizul de inspecţie fiscală**
2. **Ordinul de serviciu**
3. **Nota explicativă**
4. **Procesul-verbal de ridicare/restituire înscrisuri**
5. **Procesul-verbal de sigilare/desigilare**
6. **„Declaraţie" dată de contribuabil**
7. **Alte situaţii anexe.**

1) Avizul de inspecţie fiscală, a fost deja detaliat pe parcursul prezentului capitol. Se anexează la Raportul de inspecţie fiscală. Este întocmit în trei exemplare, având rolul de a înştiinţa contribuabilul cu privire la inspecţia fiscală;

2) Ordin de serviciu, constituie documentul, care conferă autoritate echipei de inspecţie fiscală. Are rolul de a nominaliza organele de inspecţie fiscală abilitate să exercite controlul, de a nominaliza contribuabilul supus inspecţiei şi de a stabili data de începere a inspecţiei fiscale. Poate fi anexat, fie la Raportul de inspecţie fiscală, fie la Procesul verbal.

3) Nota explicativă, reprezintă documentul, prin care organele de inspecţie fiscală pot solicita explicaţii scrise reprezentantului contribuabilului sau oricărui angajat al său, pentru stabilirea unor elemente relevante din activitatea contribuabilului, semnificative în inspecţia fiscală.

Solicitarea de informaţii scrise se poate face în orice moment al inspecţiei fiscale, dar de acest procedeu nu trebuie să se abuzeze, existând pericolul creării unei bariere psihologice între membrii echipei de inspecţie fiscală, pe de o parte, şi reprezentanţii contribuabilului, pe de altă parte.

Pentru a permite un răspuns la obiect, întrebările vor fi formulate clar, concis şi concret.

[43] O.M.F.P. 1304/2004 privind modelul şi conţinutul formularelor şi documentelor utilizate în activitatea de inspecţie fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

În situația în care persoana refuză să răspundă la întrebări, organele de inspecție fiscală vor transmite întrebările în scris, printr-o adresă înregistrată la contribuabil, fixând un termen de cel puțin 5 zile lucrătoare pentru formularea răspunsului.

Nota explicativă are în cuprinsul său trei părți:

- o parte de introducere, conținând datele de identificare ale corespondentului şi ale membrului echipei de inspecție care realizează chestionarea;
- o parte de conținut, în care sunt inserate întrebările şi răspunsul primit pentru fiecare întrebare;
- o formulă de încheiere: „Dacă mai aveți ceva de adăugat?".

Nota explicativă constituie anexă atât la procesul verbal, cât şi la raportul de inspecție fiscală.

4) Procesul-verbal de ridicare/restituire înscrisuri.

Se întocmeşte ori de câte ori inspectorii fiscali consideră că distrugerea unor înscrisuri este posibilă, iar reconstituirea lor ar fi imposibilă sau foarte greu de realizat. Contribuabilului i se lasă copii confirmate de către un reprezentant legal al acestuia şi de către organul de inspecție fiscală.

Procesul-verbal de ridicare/restituire înscrisuri cuprinde trei părți:

— **partea introductivă,** în care sunt inserate datele de identificare ale inspectorului fiscal, ale contribuabilului şi ale reprezentantului legal al acestuia;

— **partea de cuprins,** în care sunt menționate documentele şi înscrisurile ridicate sau restituite, după caz, pentru fiecare descriindu-se pe scurt: tipul şi seria, numărul, conținutul, numărul de file etc. Se va face mențiunea privind predarea unor copii certificate unui reprezentant legal al contribuabilului;

— **partea de încheiere,** în care vor fi inserate elemente precum: numărul şi data înregistrării la contribuabil, a procesului verbal; faptul că a fost întocmit în două exemplare din care unul revine contribuabilului, celălalt organului de inspecție fiscală; numele, prenumele, funcția şi semnătura membrilor echipei de inspecție fiscală; numele, prenumele, funcția, adresa, datele de identitate şi codul numeric personal ale reprezentantului contribuabilului.

Acest document poate fi anexat la procesul verbal sau la raportul de inspecție fiscală.

5) Procesul-verbal de sigilare/desigilare

Se întocmeşte în situațiile, în care există indicii că în spațiile de producție, depozitare şi comercializare există bunuri sau produse a căror proveniență nu este legală, a căror fabricație este interzisă sau a căror

Scanned with OKEN Scanner

producție s-a făcut fără autorizație, acțiunea de inspecție fiscală nefiind terminată şi urmând a se continua în ziua lucrătoare viitoare.

Se utilizează şi în situația, în care există posibilitatea ca documentele şi actele necesare inspecției fiscale să fie sustrase, distruse sau atunci când inventarierea lor, în vederea reținerii, este imposibil de realizat.

Sigilarea şi desigilarea se realizează în prezența unui reprezentant al contribuabilului.

În situația, în care acesta lipseşte, sigilarea şi desigilarea se realizează în prezența unor martori.

Procesul-verbal de sigilare/desigilare conține două părți:

a. În prima parte, aferentă operațiunii de sigilare, vor fi consemnate:

- elementele de identificare ale membrilor echipei de inspecție fiscală, ziua, luna, anul, ora şi locul sigilării;
- elementele de identificare ale reprezentantului contribuabilului;
- elementele sigilate;
- denumirea contribuabilului;
- adresa exactă a contribuabilului;
- motivele sigilării;
- numărul şi caracteristicile sigiliului aplicat;
- mențiunea expusă, că înlăturarea sau distrugerea sigiliului constituie infracțiune;
- numărul de exemplare, în care s-a întocmit procesul verbal;
- elementele de identificare ale persoanei, care reprezintă contribuabilul căruia procesul-verbal i-a fost înmânat;
- numele, prenumele şi semnăturile:
  - membrilor echipei de inspecție fiscală;
  - reprezentantului contribuabilului;
  - martorilor asistenți.

b. În a doua parte, aferentă operațiunii de desigilare, sunt consemnate:

- data şi ora desigilării;
- elementele desigilate;
- mențiunea că verificarea prealabilă a relevat că sigiliul este intact;
- numele, prenumele şi mărturiile:
  - reprezentantului contribuabilului;
  - membrilor echipei de inspecție fiscală;
  - martorilor asistenți.

Scanned with OKEN Scanner

6) Declarația dată de contribuabil

La finalizarea inspecției fiscale, administratorul sau împuternicitul legal al contribuabilului întocmeşte o declarație pe propria răspundere, sub sancțiunea faptei de fals în declarații, care conține referiri cu privire la:

- datele de identificare ale declarantului, ca împuternicit al contribuabilului;
- declarația propriu-zisă din care rezultă:
  - că s-au pus la dispoziția organelor fiscale toate documentele şi informațiile solicitate pentru desfăşurarea inspecției fiscale;
  - că documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, au fost integral restituite la finele inspecției fiscale, excepție făcând cele pentru, care s-a întocmit procesul- verbal de ridicare înscrisuri;
  - alte aspecte de declarat.
- data, numele, prenumele şi semnătura declarantului.

Declarația poate constitui anexă, fie pentru procesul verbal de control, fie pentru raportul de inspecție fiscală.

7) Alte anexe în care pot fi **incluse:** tabele şi situații, prin care constatările din procesul-verbal sau raportul de inspecție fiscală sunt detaliate sau prin care sunt fundamentate deficiențele constatate.

e) Decizia de impunere

În **situația modificării,** în urma inspecției fiscale, a bazei de impunere, consemnată în raportul de inspecție fiscală, se va **emite o decizie de impunere.**

Decizia de impunere reprezintă titlul de creanță privind obligația de plată a contribuabilului.

Elementele deciziei de impunere sunt:

- denumirea organului fiscal emitent;
- data emiterii şi data de la care produce efecte;
- datele de identificare ale contribuabilului;
- obiectul deciziei de impunere;
- cuantumul şi natura sumelor;
- baza de impunere a fiecărei taxe, impozit sau contribuții;
- motivele de fapt;
- temeiul de drept;
- numele şi semnătura persoanelor împuternicite de către organul fiscal;
- ştampila organului fiscal emitent;
- posibilitatea contestării, termenul de depunere a contestației şi organul fiscal la care se depune contestația.

Scanned with OKEN Scanner

Comunicarea deciziei de impunere se poate realiza prin toate mijloacele prevăzute pentru actele administrative fiscale: prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal, prin remiterea sub semnătură de către persoane împuternicite de organul fiscal, prin poştă sau prin publicitate.

Nulitatea este atrasă de inexistența unuia din elementele deciziei de impunere enumerate mai sus.

2.2.3. Elementele privind valorificarea constatărilor controlului fiscal

Elementele privind valorificarea constatărilor controlului fiscal sunt reprezentate de către:[44]

a. Dreptul agentului economic de a fi informat şi de a prezenta punct de vedere cu privire la constatările controlului fiscal

Agentul economic (contribuabilul), este informat pe parcursul desfăşurării controlului fiscal asupra constatărilor rezultate din controlul fiscal.

La încheierea controlului fiscal, organul de control prezintă agentului economic constatările şi consecinţele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-şi expune punctul de vedere cu privire la faptele şi împrejurările relevante în luarea deciziei, cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nici o modificare în urma controlului fiscal sau a cazului în care agentul economic renunță la acest drept şi notifică acest fapt organelor de control fiscal.

Data, ora şi locul prezentării concluziilor se comunică agentului economic în timp util. Acesta are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările controlului fiscal.

Dreptul agentului economic de a fi ascultat, este un principiu general de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi altor sume datorate bugetului general consolidat, obligatoriu atât pentru organul fiscal, cât şi pentru controlul fiscal.

Organul fiscal şi organul de control fiscal, nu sunt obligate să asigure agentului economic posibilitatea de a-şi exprima punctul de vedere cu privire la faptele şi împrejurările relevante în luarea deciziei atunci când:

- întârzierea în luarea deciziei, determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligaţiilor agentului economic sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;

[44] Boulescu Mircea "Controlul financiar-fiscal" Editura România de Mâine, Bucureşt, 2006 pag. 177.

Scanned with OKEN Scanner

- situația de fapt prezentată, urmează să se modifice semnificativ cu privire la cuantumul creanțelor fiscale;
- se acceptă informațiile prezentate de agentul economic, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;
- urmează să se ia măsuri de executare silită.

b. *Dispunerea de măsuri în sarcina contribuabilului*

Pentru dispunerea de măsuri în sarcina contribuabilului, pe baza Raportului de inspecție fiscală sau a Procesului-verbal, organul fiscal cu atribuții de control fiscal utilizează formularul **„Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală"**, formular care:

b1) Reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de control fiscal, în aplicarea prevederilor legale privind obligativiatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.

b2) Se completează ca urmare a finalizării controlului fiscal general sau parțial, cu Raport de inspecție fiscală sau cu Proces-verbal, în cazul în care organele de control fiscal stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor.

b3) Se întocmeşte, în trei exemplare, de către organul de control fiscal, se avizează de şeful de serviciu şi se aprobă de directorul executiv adjunct coordonator al activiății de control fiscal. Circulă: un exemplar la contribuabil,un exemplar la organul fiscal, care a efectuat controlul fiscal, şi un exemplar la organul fiscal cu atribuții de gestiune, privind declarațiile şi dosarul fiscal în a cărui rază teritorială contribuabilul are declarat domeniul fiscal. Se arhivează la dosarul fiscal al contribuabilului.

b4) Cuprinde următoarele informații:

- datele de identificare a contribuabilului: denumirea şi domiciliul fiscal fără abrevieri; codul de identificare fiscală;
- datele privind controlul fiscal: perioada în care s-a desfăşurat controlul fiscal, persoanele, care au efectuat controlul, tipul actului întocmit (raport de inspecție fiscală şi/sau proces-verbal);
- măsura dispusă în sarcina contribuabilului;
- termenul pentru ducerea la îndeplinirea a măsurii dispuse;
- motivele de fapt: se prezintă detaliat modul, în care contribuabilul a tratat din punct de vedere financiar-contabil sau fiscal o operațiune patrimonială cu precizarea consecinței;
- temeiul de drept: se prezintă detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului sau a altor elemente prevăzute de lege;
- mențiuni privind audierea contribuabilului: se înscriu, dacă contribuabilul a fost informat despre măsurile dispuse, precum şi punctul de vedere al acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Agentul economic (contribuabil) are obligaţia de a îndeplini măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia controlului fiscal, în termenele şi condiţiile stabilite de organul de control fiscal.

Neaducerea la îndeplinire a măsurilor stabilite prin actul de control, este faptă care constituie contravenţie şi se sancţionează cu amendă de la 2.500 lei la 5.000 lei pentru persoanele juridice.

c. Sesizarea organelor de urmărire generală

Organele de control fiscal, **sesizează organele de urmărire penală** în legătură cu constatările efectuate cu ocazia controlului fiscal şi care ar putea întruni elemente constitutive ale unei **infracţiuni**. În aceste situaţii, organele de control fiscal au obligaţia să întocmească proces-verbal, semnat de organul de control şi de către agentul economic supus controlului, cu sau fără explicaţii ori obiecţiuni din partea agentului economic.

În cazul în care agentul economic supus controlului fiscal refuză să semneze procesul-verbal, organul de control fiscal consemnează aceasta în proces-verbal.

În toate cazurile procesul-verbal se comunică obligatoriu contribuabilului (agent economic controlat).

d. Stabilirea de obligaţii fiscale suplimentare

Organele de inspecţie fiscală sunt competente să stabilească obligaţii fiscale suplimentare, prin emiterea unui act administrativ numit **„Decizie de impunere** privind obligaţiile fiscale suplimentare stabilite de inspecţia fiscală”**care:**

a) se completează ca urmare a finalizării unei inspecţii fiscale generale sau parţiale cu „Raport de inspecţie fiscală” şi ca urmare a constatării de obligaţii fiscale suplimentare şi accesorii le acestea;
b) nu se întocmeşte în cazul, în care nu se constată diferenţe de impozite, taxe sau contribuţii suplimentare;
c) conţine informaţii cu privire la:
   - identificarea contribuabilului;
   - creanţa fiscală: se completează pentru fiecare obligaţie stabilită suplimentar cu informaţii referitoare la denumirea obligaţiei suplimentare, perioadă la care aceasta se referă, baza impozabilă stabilită suplimentar, impozitul, taxa, contribuţia stabilită suplimentar sau obligaţiile fiscale accesorii, precum şi codul de cont bugetar unde acestea urmează a fi achitate;

Scanned with OKEN Scanner

- motivele de fapt, respectiv, modul în care contribuabilul a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală o operațiune patrimonială, cu precizarea consecinței fiscale;
- temeiul de drept, respectiv, încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ;
- termenul de plată, respectiv, data stabilită pentru achitarea obligațiilor cuprinse în decizie;

d) se întocmeşte în trei exemplare, toate cu titlu de original, de către echipa de inspecție fiscală, se semnează de şeful de serviciu şi se aprobă de directorul executiv adjunct coordonator al activității de control;
e) circulă: un exemplar la contribuabil; un exemplar la organul fiscal care a efectuat controlul fiscal; un exemplar la organul fiscal cu atribuții de gestiune a declarațiilor şi a dosarului fiscal în a cărui rază teritorială contribuabilul are declarat domiciliul fiscal;
f) se arhivează la dosarul fiscal al contribuabilului.

2.2.4. Colectarea creanțelor fiscale

2.2.4.1. Aspecte generale privind colectarea creanțelor fiscale

a. Titluri de creanță fiscală şi titluri executorii

Colectarea creanțelor fiscale este o componentă a valorificării constatărilor inspecției fiscale. Se poate realiza în două variante:

- în virtutea unui titlu de creanță;
- în virtutea unui titlu executoriu (prin executare silită).

a1. Titlurile de creanță fiscală

Titlul de creanță fiscală, reprezintă actul, prin care se stabileşte şi individualizează obligația de plată a obligațiilor fiscale.

Din categoria titlurilor de creanță fac parte:

a) decizia de impunere emisă de organele fiscale;
b) declarația fiscală, angajamentul de plată sau alt document întocmit de către contribuabil prin care acesta declară obligațiile fiscale;
c) decizia privind creanțele fiscale accesorii, constând în majorări şi penalități de întârziere;
d) declarația vamală;
e) procesul-verbal de constatare a contravențiilor;
f) hotărâri ale instanțelor judecătoreşti.

Scanned with OKEN Scanner

a2. Titlurile executorii

Titlurile executorii sunt emise de către organul de executare competent, în a cărui rază teritorială contribuabilul debitor îşi are domiciliul fiscal.

Titlul executoriu trebuie să conţină următoarele elemente (în plus faţă de actele administrativ fiscale) în general:

- codul de identificare fiscală şi denumirea debitorului;
- domiciliul fiscal al debitorului;
- cuantumul şi natura sumelor datorate şi neachitate;
- termenul legal al puterii executorii a titlului.

Titlul de creanţă devine executoriu, de la data, la care creanţa fiscală devine scadentă, prin expirarea termenului de plată. Modificarea titlului de creanţă fiscală ajuns la scadenţă prin corecţia sau rectificarea sa, atrage modificarea în mod corespunzător a titlului executoriu.

2.2.4.2. Stingerea creanţelor fiscale

Stingerea creanţelor fiscale poate avea loc, de regulă, prin următoarele modalităţi:[45]

- plată;
- compensare;
- restituire;
- constatarea insolvabilităţii debitorului;
- executare silită;
- prescrierea dreptului de a cere executarea silită.
- anularea creanţelor fiscale.

a. Aspecte generale privind stingerea creanţelor fiscale

Ordinea stingerii creanţelor fiscale, indiferent de modul, în care aceasta are loc: prin plată, compensare sau executare silită, este următoarea:

- sume datorate în contul ratelor şi al majorărilor aferente, în cazul obligaţiilor fiscale reeşalonate;
- obligaţii fiscale cu termene de plată în exerciţiul curent, reprezentând atât creanţa fiscală principală cât şi accesoriile aferente acestora în ordinea vechimii;
- obligaţii fiscale scadente la 31 decembrie,a anului precedent, în ordinea vechimii lor, până la stingerea integrală a acestora;

[45] Legea 338/2006 privind completarea O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

- accesorii (majorări de întârziere), aferente obligațiilor fiscale scadente şi neachitate la 31 decembrie a anului fiscal precedent;
- obligații de plată cu scadențe viitoare, la cererea contribuabilului.

***Termenele** la care obligațiile fiscale sunt **scadente**,* care trebuie a fi achitate de către contribuabil, sunt diferite, în funcție de natura obligației, astfel:

- la expirarea termenelor prevăzute în Codul Fiscal sau alte legi care le reglementează;

În majoritatea situațiilor, plata este voluntară şi se face până în data de 25 a lunii următoare perioadei, (luna sau trimestrul) pentru care există obligația depunerii declarației.

- la termenele de plată stabilite în funcție de data comunicării, pentru obligațiile fiscale principale şi/sau accesorii, stabilite de organele de inspecție fiscală, prin deciziile de impunere, astfel:

a. dacă comunicarea este cuprinsă în intervalul 1-1 5 al lunii, termenul de plată este până în data de 5 a lunii următoare;

b. dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 6- 31 al lunii, termenul de plată este până în 20 a lunii următoare.

De la regula enunțată şi nuanțată anterior privind, plata există şi **excepții** care, sintetizate, pot fi enunțate astfel:

a. Termenele de plată, dacă acestea lipsesc, vor fi fixate prin ordin al **Ministerului Economiei şi Finanțelor** pentru creanțele fiscale pe care le are în administrare;

b. Termenele de plată, dacă acestea lipsesc, vor fi fixate prin ordin comun al **Ministerului Administrației şi Internelor** şi al **Ministerului Economiei şi Finanțelor** pentru creanțele fiscale ale bugetelor locale;

c. În general, contribuțiile sociale administrate de **Ministerului Economiei şi Finanțelor,** se virează până în 25 a lunii următoare celei pentru care se realizează plata drepturilor salariale, cu următoarele excepții:

- declararea şi achitarea contribuțiilor sociale aferente salariilor, acordate de către microîntreprinderi şi de către persoanele fizice, care prestează activități independente trebuie să se realizeze până în data de 25 a lunii următoare trimestrului;
- declararea şi achitarea contribuțiilor şi a impozitelor pe salarii (aferente) acordate de către asociații, fundații şi alte entități fără scop patrimonial, cu excepția instituțiilor publice trebuie realizată anual până în 25 ianuarie a anului fiscal următor.

Termenele de plată nu se referă, în sens strict, numai la plată ca modalitate de stingere a creanțelor (al obligațiilor) fiscale. Aceste termene sunt operabile şi în cazul celorlalte modalități de stingere.

Scanned with OKEN Scanner

Neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale de către contribuabil, atrage după sine calcularea de către organul fiscal a majorărilor de întârziere.

Majorările de întârziere sunt calculate numai pentru **creanța fiscală principală.** Stabilirea majorărilor de întârziere se face prin decizii de calcul, aprobate prin ordinul **Ministerului Economiei şi Finanțelor.**

Generic acestea, odată instituite, poartă denumirea de obligații fiscale accesorii".

Nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru sumele datorate cu titlu de:

- amenzi de orice fel;
- obligații fiscale accesorii stabilite conform legii;
- cheltuieli judiciare;
- cheltuieli privind executarea silită;
- sume confiscate.

Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației fiscale, până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Stingerea creanțelor fiscale se poate realiza printr-una din următoarele modalități:

- plata prin bancă, prin numerar sau anulare de timbre fiscale;
- compensarea creanțelor, cu creanțele contribuabililor față de bugete fiscale;
- executarea silită a creanțelor fiscale.

Nivelul actual al majorărilor de întârziere este **de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere.**

Pentru impozitele şi taxele stinse prin executare silită, se datorează majorări de întârziere, până la data procesului-verbal de distribuire, inclusiv.

În cazul creanțelor stinse prin compensare, majorările se datorează până la data stingerii inclusiv.

b. Modalități de stingere a obligațiilor fiscale[46]

b1. Plata (încasarea) obligațiilor fiscale

Achitarea obligațiilor fiscale se poate realiza de către contribuabil printr-una din următoarele modalități:

- prin ordin de plată, transferul făcându-se de la o bancă comercială sau alte instituții autorizate, să deruleze operațiuni de plată, în contul său deschis la trezoreria în a cărui arie îşi are sediul sau domiciliul;

[46] Oprean Ioan, Popa Irimie, Lenghel Radu Dorin "Procedurile auditului şi ale controlului financiar", Editura Risoprint, Cluj-Napoca 2007, pag. 310.

Scanned with OKEN Scanner

- prin vărsăminte efectuate direct în contul bugetar aferent obligațiilor, prin casieriile trezoreriilor aflate în subordinea Ministerului Economiei şi Finanțelor, pe baza unei foi de vărsământ;
- prin mandat poştal;
- prin anulare de timbre fiscale mobile.

Momentul plății este considerat a fi:

- în cazul plăților în numerar, data înscrisă în documentul de plată;
- în cazul plăților efectuate prin decontare bancară, data debitării contului contribuabilului deschis la unitatea bancară;
- în cazul plăților realizate prin anulare de timbre fiscale mobile, dată, la care s-a înregistrat la organul fiscal competent documentul sau actul, pentru care s-au depus şi anulat timbre conform legii.

b2. Compensarea creanțelor

Se realizează compensarea, atunci când un contribuabil, în raport cu bugetul statului, are atât calitatea de debitor cât şi de creditor. Altfel spus, compensarea se realizează între creanțele contribuabilului reprezentând sume de rambursat şi creanțele administrate de către Ministerului Economiei şi Finanțelor, când, în raporturile reciproce, ambele părți au şi calitatea de debitor şi de creditor.

Compensarea se face până la concurența celei mai mici sume, reprezentând creanță şi datoria existentă între cele două părți, putând fi inițiată:

- de către contribuabil la cererea sa;
- de către organul fiscal, din oficiu, ori de câte ori se constată existența unor creanțe reciproce, cu excepția sumelor negative de TVA, fără opțiune de rambursare.

La compensare se respectă următoarele etape:

— Se compensează, în primul rând, obligațiile datorate aceluiaşi buget;

— Ulterior, în limita diferenței rămase, se vor compensa obligațiile contribuabilului față de alte bugete în următoarea ordine:

1. bugetul de stat;
2. fondul de risc pentru garanții de stat, pentru împrumuturi externe;
3. bugetul asigurărilor sociale de stat;
4. bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;
5. bugetul asigurărilor pentru şomaj.

Compensarea, indiferent de modul său de inițiere, este urmată în termen de 7 zile, de înştiințarea în scris a contribuabilului privind măsurile luate în acest sens

Scanned with OKEN Scanner

b3. Restituiri de sume

Restituirea sau rambursarea unor sume, de către organul fiscal către contribuabil, poate avea loc în mai multe situații, care vor fi descrise pe parcursul prezentului paragraf, dar numai în situația în care contribuabilul, la alte impozite sau taxe, nu are sume de plată la buget, reprezentând debite şi/sau accesorii restante.

Dacă suma de restituit sau rambursat este mai mică, decât debitele şi/sau accesoriile restante, aferente altor impozite sau taxe se va realiza compensarea, până la concurența sumei de recuperat sau restituit.

Dacă suma de restituit sau rambursat este mai mare, decât debitele şi/sau accesorile restante, aferente altor impozite sau taxe, compensarea se va realiza până la concurența obligațiilor fiscale restante, diferența restituindu-se contribuabilului.

Restituirea sau rambursarea de sume are loc cel mai adesea după compensare ca modalitate de stingere a creanțelor fiscale.

La cererea contribuabilului pot fi restituite acestuia sumele care reprezintă:

- plăți fără existența unui titlu de creanță;
- plăți în plus față de obligația fiscală;
- plăți făcute ca urmare a existenței unei erori de calcul;
- plăți făcute ca urmare a interpretării greşite a legislației;
- sume de rambursat de la bugetul de stat;
- sume stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare;
- sume rămase după efectuarea distribuirii în urma executării silite;
- sume rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din reținerile prin poprire, în temeiul hotărârii judecătoreşti, prin care se dispune desființarea executării silite

b4. Prescripția dreptului de a cere executarea silită

Dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale, se prescrie în termen de 5 ani, începând să curgă începând cu 1 ianuarie a anului următor, celui în care s-a născut creanța fiscală.

Termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații se **suspendă:**

a) pe perioada cuprinsă între începerea inspecției fiscale şi emiterea deciziei de impunere;

b) în cazul, în care suspendarea, a fost impusă de o instanță judecătorească sau alt organ competent;

c) în cazurile stabilite de lege pentru suspendarea dreptului la acțiune;

d) când debitorul îşi sustrage bunurile de la executarea silită;

Scanned with OKEN Scanner

e) pe perioada înlesnirilor la plată acordate conform legii;

f) în alte cazuri prevăzute de lege.

Întreruperea termenului de prescripție are loc în următoarele situații:

a) în cazurile şi condițiile stabilite de lege, pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe parcursul îndeplinirii unui act voluntar de plată, a obligației fiscale prevăzute în titlul executoriu, ori a recunoaşterii în orice mod a datoriei, înainte de începerea executării silite sau pe parcursul acesteia;

c) pe data îndeplinirii, pe parcursul executării silite, a unui act de executare silită;

d) în alte cazuri prevăzute expres de lege.

Din punct de vedere conceptual se impun a fi făcute unele delimitări relative la suspendarea şi întreruperea termenului de prescripție.

Suspendarea intervine în interiorul termenului de prescripție.

Termenul de prescripție, curge până la un moment dat, când intervine suspendarea. Va curge în continuare de la momentul ridicării acesteia până la împlinirea a 5 sau 10 ani, după caz.Întreruperea are drept efect încetarea curgerii prescripției. Din momentul încetării cauzelor care au generat întreruperea, va curge un nou termen de prescripție.

Împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale sau de a cere executarea silită, are drept efect:

a) încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală (pentru obligația prescrisă);
b) încetarea măsurilor de realizare şi scădere a obligațiilor fiscale din evidența analitică pe plătitor;
c) nerestituirea sumelor achitate de debitor, în contul unor creanțe fiscale (după împlinirea termenului de prescripție).

b5. Insolvabilitatea contribuabilului

Organele fiscale vor scoate din evidența curentă, creanțele fiscale față de contribuabilul devenit insolvabil, pe care le va trece într-o evidență separată.

Procedura insolvabilității se aplică în situația în care:

- debitorul nu are venituri sau bunuri urmăribile;(Legea nr. 85 din 2006 – Legea insolvenței.)
- veniturile sau bunurile debitorului sunt insuficiente pentru stingerea creanțelor fiscale;
- contribuabilul îşi încetează existența: decedează sau este radiat din Oficiul Național al Registrului Comerțului;
- dispariția debitorului.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă ulterior, debitorii insolvabili, dobândesc bunuri sau venituri urmăribile, atunci creanțele fiscale față de aceştia vor fi transferate din evidența separată, în cea curentă.

b6. Anularea creanțelor fiscale

Organele fiscale pot hotărî anularea creanțelor fiscale față de contribuabili, în următoarele situații:

a) când cheltuielile cu comunicarea cuantumului lor, respectiv executarea silită sunt mai mari decât creanțele fiscale în sine;
b) când cuantumul lor în sold la finele anului, în data de 31 decembrie este mai mic de 10 lei. În cazul bugetelor locale, suma care poate fi anulată este, de asemenea, de maxim 10 lei şi se stabileşte prin hotărâri ale consiliilor locale.

b7. Darea în plată

Darea în plată, constă în existența unui acord de trecere din proprietatea contribuabilului debitor, în cea publică a statului sau a unității administrativ-teritoriale, a bunurilor imobile, inclusiv a celor supuse executării silite, în vederea stingerii creanțelor fiscale.

Derularea acestui procedeu de stingere a creanțelor fiscale se realizează prin parcurgerea următoarelor etape:

a) formularea unei cereri de către contribuabil;
b) înaintarea cererii şi a propunerilor organului fiscal, unei comisii, numită prin ordin al Ministerului Economiei şi Finanțelor, anexat cererii va fi documentația stabilită tot prin ordin al Ministerului Economiei şi Finanțelor;
c) Comisia va analiza cererea numai în condițiile existenței unei solicitări de preluare, în administrarea acestor bunuri, hotărând prin decizie cu privire la soluționarea cererii.

Respingerea cererii are loc în două situații:

- bunurile nu sunt de uz public;
- bunurile nu sunt de interes public.

Admiterea cererii, este urmată de dispoziția dată de către comisie, organului de control fiscal de a încheia procesul verbal de trecere în proprietatea publică a imobilului şi stingerea obligațiilor fiscale.

b8. Executarea silită

Începerea executării silite are loc prin verificarea de către organul fiscal a îndeplinirii următoarelor condiții:

a) existența unui titlu executoriu.

b) creanța să fie exigibilă. Exigibilitatea este stabilită prin acte normative pentru fiecare obligație, creanță fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

c) dreptul statului de a cere executarea silită să fie în interiorul termenului de prescripție. Altfel spus, creanța să nu fie mai veche de 5 sau 10 ani, după caz.

Realizarea executării silite, trebuie să se facă cu respectarea următoarelor reguli:

- executarea silită se întinde numai asupra bunurilor urmăribile, aflate în proprietatea debitorului şi numai până la concurența sumei reprezentând creanțele fiscale şi a cheltuielilor de executare;
- executarea silită a creanțelor fiscale nu se perimează;
- în executarea silită, se pot folosi concomitent sau succesiv modalitățile de executare silită agreate;
- bunurile supuse unui regim special de circulație pot fi urmărite, respectându-se condițiile prevăzute de lege.

Astfel, **executarea silită** îmbracă **trei** forme de bază, care pot fi aplicate, fie independent, fie combinat:

- executarea silită prin poprire;
- executarea silită a bunurilor mobile;
- executarea silită a bunurilor imobile.

b8.1. Executarea silită prin poprire

Poprirea presupune existența unui terț în raport cu organul fiscal, dar care față de contribuabilul debitor, are fie o datorie, fie o creanță.

Sunt supuse executării silite prin poprire, elemente de natura bunurilor sau a veniturilor cu o lichiditate ridicată. Acestea pot consta în:

- disponibilități băneşti în lei şi/sau valută;
- titluri de valoare şi alte elemente necorporale.

Nu sunt supuse executării silite prin poprire, veniturile băneşti ale contribuabilului debitor, care au destinație specială astfel:

- alocațiile de stat pentru copii şi întreținerea copiilor handicapați;
- ajutoarele pentru sarcină şi lăuzie, pentru mamele cu mai mulți copii, pentru îngrijirea copiilor bolnavi;
- bursele de studii;
- ajutoarele pentru boală, deces şi accidente;
- ajutorul de şomaj, compensații primite, diurnele de detaşare, deplasare sau transfer.

Veniturile de natură salarială, sunt supuse executării silite numai în proporție de maxim 1/5 din salariul net lunar. Raționamentul de bază, în acest caz este de a nu executa silit elementele indispensabile traiului persoanelor fizice.

Poprirea ia ființă, prin remiterea de către organul de executare către terțul poprit, a unei adrese „Adresă de înființare a popririi".

Adresa de înființare a popririi va cuprinde următoarele elemente:

Scanned with OKEN Scanner

- denumirea şi sediul organului de executare;
- numărul şi data emiterii;
- denumirea şi sediul, numele şi domiciliul contribuabilului debitor;
- temeiul legal al executării silite (prevederile codului de procedură fiscală);
- date de identificare ale debitorului;
- numărul, data şi emitentul titlului executoriu;
- natura creanței fiscale;
- cuantumul creanței fiscale;
- contul în care se va vira suma cuvenită;
- semnătura şi ştampila organului de executare.

Adresei de înființare a popririi, i se ataşează şi o copie după titlul executoriu care stă la baza popririi. Contribuabilul debitor trebuie înştiințat şi el cu privire la înființarea popririi.

Poprirea este considerată ca fiind instituită, din momentul în care terțul poprit face dovada luării la cunoştință. În majoritatea situațiilor terțul poprit este o unitate bancară. După înființarea popririi, terțul poprit are următoarele obligații:

- să achite, imediat sau după data la care creanța devine exigibilă, organului fiscal, suma reținută şi cuvenită;
- să indisponibilizeze bunurile sau veniturile poprite, înştiințând organul de executare.

Dacă terțul poprit nu îşi achită obligațiile anterior menționate, poate fi sancționat prin amendă civilă, de către instanțele judecătoreşti în raza cărora îşi are domiciliul.

b.8.2. Executarea silită a bunurilor mobile

În cazul neachitării, de către contribuabil a sumelor reprezentând obligații fiscale comunicate în „somație", se va trece de către organul fiscal la sechestrarea bunurilor mobile urmăribile. Aplicarea sechestrului se face prin întocmirea „Procesului-verbal de sechestru".

Procesul-verbal de sechestru conține elemente specifice definite în Codul de Procedură Fiscală.

În majoritatea situațiilor, sunt supuse executării silite bunurile indicate de către contribuabilul debitor.

În cazul persoanelor juridice, este recomandat a fi sechestrate bunurile, care nu condiționează direct realizarea producției în măsura în care acest lucru este posibil.

În cazul persoanelor fizice sunt sechestrate bunurile mobile în următoarea ordine:

- bunurile mobile ale debitorului;
- bunurile mobile comune ale soților;
- bunurile mobile ale soților.

Scanned with OKEN Scanner

Nu pot fi executate silit, în cazul persoanelor fizice, următoarele bunuri mobile:

- bunurile strict necesare, continuării studiilor şi formării profesionale;
- bunurile strict necesare, desfăşurării profesiei inclusiv cele necesare desfăşurării activităţii agricole: unelte, seminţe, furaje, animale de producţie sau lucru;
- bunuri strict necesare uzului personal sau casnic al debitorului şi al familiei sale;
- obiectele de cult, dacă nu există mai multe de acelaşi fel;
- alimentele necesare debitorului şi familiei sale timp de două luni iar dacă acesta se ocupă exclusiv cu gricultura, alimentele necesare până la noua recoltă;
- combustibilul necesar debitorului şi familiei sale pentru trei luni;
- obiectele necesare persoanelor cu handicap, sau destinate persoanelor bolnave;
- bunuri declarate neurmăribile prin alte acte normative.

Bunurile, care au fost sechestrate se evaluează de către un evaluator şi sunt lăsate în custodia:

- debitorului, dacă nu există riscul dispariţiei sau a înlocuirii lor;
- unei terţe persoane (care va fi remunerată) sau se ridică de către organele de executare, când există riscul dispariţiei sau înlocuirii lor.

Neachitarea debitelor de către contribuabil, în termen de 15 zile de la întocmirea procesului-verbal de sechestru, are drept consecinţă începerea valorificării bunurilor sechestrate, de regulă prin licitaţie publică.

Pentru bunurile anterior sechestrate ca măsură asiguratorie, nu este necesar întocmirea unui nou proces verbal de sechestru.

b.8.3. Executarea silită a bunurilor imobile

Neachitarea obligaţiilor fiscale în termen de 15 zile de la comunicarea somaţiei, dacă executarea prin poprire sau sechestrul bunurilor mobile nu se pot realiza sau sumele rezultate sunt insuficiente, se poate trece la executarea silită a bunurilor imobile.

Organul de executare, întocmeşte un proces-verbal de sechestru, în aceleaşi condiţii cu cele aplicabile bunurilor mobile. Sechestrul aplicat asupra imobilelor constituie ipotecă. Organul de executare va solicita biroului de carte funciară efectuarea inscripţiei privind interdicţia de înstrăinare. La cerere, se anexează şi o copie a procesului verbal de sechestru.

Biroul de carte funciară, în termen de 10 zile de la înregistrarea cererii, comunică organelor de executare, celelalte drepturi şi sarcini care grevează imobilul respectiv precum şi titularii acestora. Titularii acestor

Scanned with OKEN Scanner

drepturi sau sarcini vor fi înştiinţaţi de către organul de executare şi chemaţi la termenele fixate pentru vânzarea bunului imobil.

La instituirea sechestrului, organul de executare poate numi un administrator-sechestru, care poate fi reprezentat, pentru a administra imobilul urmărit, de către:

- creditor;
- debitor;
- altă persoană fizică sau juridică.

Administratorul-sechestru, este numit pentru administrarea imobilului urmărit, a chiriilor, a arendei şi a altor venituri obţinute din folosirea acestuia.

După primirea procesului verbal de sechestru, contribuabilul debitor, poate solicita în termen de 15 zile de la comunicare, aprobarea plăţii integrale a creanţelor fiscale, din veniturile bunului imobil sau alte venituri ale sale, pe timp de cel mult 6 luni.

Aprobarea acestei cereri de către organul de executare a creanţelor fiscale, atrage după sine suspendarea executării. Executarea poate fi refuzată pe motive întemeiate, înainte de încheierea suspendării, de 6 luni.

Valorificarea bunurilor sechestrate şi distribuirea sumelor, în situaţia în care în 15 zile de la data încheierii procesului verbal de sechestru, sumele nu sunt achitate de către debitor, fără efectuarea unei alte formalităţi, se trece la valorificarea bunurilor.

Valorificarea poate fi realizată printr-unul din următoarele procedee:

- înţelegerea părţilor;
- vânzarea în regim de consignaţie a bunurilor mobile;
- vânzarea directă;
- vânzarea la licitaţie;
- alte modalităţi admise de lege, prin case de licitaţii,agenţii imobiliare şi societăţi de brokeraj, după caz.

Ordinea de distribuire a sumelor rezultate în urma executării silite este:

a) creanţele reprezentând cheltuieli de orice fel, făcute pentru realizarea executării silite;

b) creanţe reprezentând salarii şi alte datorii asimilate acestora;

c) creanţe provenind din obligaţii de întreţinere, alocaţii pentru copii sau alte sume periodice destinate asigurării mijloacelor de existenţă;

d) creanţe fiscale provenite din impozite, taxe, contribuţii şi alte sume, datorate conform legii, bugetului de stat, bugetului trezoreriei statului, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale şi bugetelor fondurilor speciale;

e)creanţe reprezentând despăgubiri, pentru repararea pagubelor produse prin fapte ilicite proprietăţii publice;

Scanned with OKEN Scanner

f) creanțe rezultând din împrumuturi bancare, produse vândute, lucrări executate, servicii prestate din chirii şi amenzi;

h) creanțe reprezentând amenzi, cuvenite bugetului de stat şi bugetelor locale;

i) alte creanțe.

Eliberarea şi distribuirea sumei rezultate din executarea silită, se face în termen de 15 zile de la depunerea sumei, când vor fi înştiințate părțile şi creditorii care şi-au depus titlurile, prin întocmirea unui proces verbal semnat de către toți cei în drept.

După semnarea procesului verbal, nici un creditor nu este îndreptățit să participe la distribuirea sumelor rezultate din executarea silită.

2.3.Principalele măsuri de sancționare contravențională şi penală pentru abateri de la legislația fiscală.

a) Contravenții şi sancțiuni prevăzute de **Codul de procedură fiscală:**

- nedepunerea la termenele prevăzute de lege, a declarațiilor de înregistrare fiscală, se sancționează cu amendă intre 500 şi 10.000 lei;
- neîndeplinirea la termen, a obligațiilor de declarare a bunurilor,a impozitelor,a taxelor şi impozitelor, se sancționează, cu amendă între 500 şi 10.000 lei;
- nerespectarea obligațiilor de a pune la dispoziția organului fiscal, de registre, evidențe, documente de afaceri şi orice alte înscrisuri se sancționează, cu amendă între 5.000 şi 10.000 lei;
- nerespectarea obligațiilor de a permite organelor de control, de a efectua o cercetare la fața locului se sancționează, cu amendă între 5.000 şi 10.000 lei;
- nerespectarea obligației ce revine contribuabilului, de a da o declarație scrisă la finalizarea inspecției fiscale, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele şi informațiile solicitate pentru inspecția fiscală, se sancționează cu amendă intre 500 si 2.500 lei;
- neducerea la îndeplinire a măsurilor stabilite în actele de control aferente inspectiei fiscale, în termenele şi condițiile stabilite de organele fiscale, se sancționează, cu amendă între 2.500 şi 5.000 lei;
- nefurnizarea periodic organului fiscal, a informațiilor referitoare la activitatea desfăşurată, se sancționează cu amendă între 2.500 şi 5.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- nerespectarea obligației înscrierii codului de identificare fiscală, pe documente(facturi,scrisori,oferte,comenzi.), se sancționează cu amendă între 500 şi 10.000 lei;
- nerespectarea obligației de către plătitorii de salarii, a obligațiilor privind completarea şi păstrarea fişelor fiscale ,se sancționează cu amendă între 500 şi 10.000 lei;
- refuzul debitorului supus executării silite,de a preda bunurile organului de executare spre a fi sechestrate, se sancționează cu amenda între 500 şi 10.000 lei;
- refuzul de a prezenta organului fiscal, bunurile materiale supuse impozitelor şi taxelor, în vederea stabilirii realității fiscale, se sancționează cu amendă între 500 şi 2.000 lei;
- nereținerea de către plătitorii obligațiilor, a sumelor formate din impozite şi contribuții cu reținere la sursa, se sancționează cu amendă între 5.000 şi10.000 lei;

b) Contravenții şi infracțiuni prevăzute de **legea contabilității 82/1991,modificată prin legea 259/2007:**

- deținerea cu orice titlu de bunuri materiele ,titluri de valoare, numerar şi alte drepturi şi obligatii,efectuarea de operațiuni economice fără a fi înregistrate în contabilitate, se sancționează cu amendă între 1.000 şi10.000 lei;
- nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Economiei şi Finanțelor, privind utilizarea şi ținerea registrelor de contabilitate, se sancționează cu amendă între 300 şi 4.000 lei;
- nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Economiei şi Finanțelor, privind întocmirea şi utilizarea documentelor justificative, se sancționează cu amendă între 300 şi 4.000 lei;
- nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Economiei şi Finanțelor, privind efectuarea inventarierii, se sancționează cu amendă între 400 şi 5.000 lei;
- nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Economiei şi Finanțelor, privind întocmirea şi auditarea situațiilor financiare anuale, se sancționează cu amendă între 400 şi 5.000 lei;
- nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Economiei şi Finanțelor, privind întocmirea şi depunerea situațiilor financiare anuale, se sancționează cu amendă între 500 şi 1.500 lei;
- nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Economiei şi Finanțelor, privind publicarea situațiilor financiare anuale, se sancționează cu amendă între 2.000 şi 30.000 lei;
- nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Economiei şi Finanțelor, privind publicarea situațiilor financiare anuale, care

Scanned with OKEN Scanner

conţin date eronate sau necorelate, se sancţionează cu amendă între 200 şi 1.000 lei;

- nedepunerea declaraţiei, din care să rezulte că nu s-au desfăşurat activitaţi, se sancţionează cu amendă între 100 şi 200 lei;
- efectuarea cu ştiinţă de înregistrări inecxacte ,omisiunea cu ştiinţă a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecinţă denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, constituie infracţiunea de fals intelectual.

c) Infracţiuni prevăzute de **legea 241/2005** pentru **prevenirea şi combaterea evaziunii fiscale:**

- fapta contribuabilului, care cu intenţie, nu reface documentele de evidenţă contabilă distruse, în termenul înscris în documentele de control, se sancţionează cu amendă între 5.000 – 30.000 lei ;
- refuzul nejustificat al unei persoane, de a prezenta organelor de control, după ce a fost somata de 3 ori , documentele legale şi bunurile din patrimoniu, în scopul împiedicării verificărilor financiare , fiscale sau vamale, se sancţionează cu închisoare de la 6 luni la 3 ani sau cu amendă;
- împiedicarea sub orice formă, de a intra în sedii , incinte ori pe terenuri, cu scopul efectuării verificărilor financiare , fiscale sau vamale, se sancţionează cu închisoare de la 6 luni la 3 ani sau cu amendă;
- reţinerea şi nevărsarea cu intenţie, în cel mult 30 zile de la scadenţă, a sumelor reprezentând impozite sau contribuţii cu reţinere la sursă, se sancţionează cu închisoare de la 1 an la 3 ani sau cu amendă;
- tipărirea cu ştiinţă de timbre sau formulare tipizate falsificate, se sancţionează cu închisoare de la 3 ani la 12 ani şi interzicerea unor drepturi;
- stabilirea cu rea credinţă a impozitelor , taxelor având ca rezultat obţinerea fără drept de rambursări de la buget, se sancţionează cu închisoare de la 3 ani la 12 ani şi interzicerea unor drepturi;
- ascunderea bunului sau sursei impozabile, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligaţiilor fiscale, se sancţionează cu închisoare de la 2 ani la 8 ani şi interzicerea unor drepturi;
- omisiunea de evidenţiere în actele contabile, a operaţiunilor comerciale sau a veniturilor realizate, precum şi evidenţierea de cheltuieli fictive sau a altor operaţiuni fictive, se sancţionează cu închisoare de la 2 ani la 8 ani şi interzicerea unor drepturi;

Scanned with OKEN Scanner

- alterarea, distrugerea memoriilor aparatelor de taxat fiscale, a actelor contabile scriptice sau electronice, se sancţionează cu închisoare de la 2 ani la 8 ani şi interzicerea unor drepturi;
- executare de evidenţe contabile duble, se sancţionează cu închisoare de la 2 ani la 8 ani şi interzicerea unor drepturi;
- sustragerea de la efectuarea controlului financiar fiscal sau vamal prin nedeclararea , declararea fictivă sau inexactă a sediilor principale sau secundare, se sancţionează cu închisoare de la 2 ani la 8 ani şi interzicerea unor drepturi;

d) Contravenţii şi infracţiuni la regimul produselor accizabile prevăzute de **Codul de Procedură Fiscală :**

- deţinerea de produse accizabile, care nu au fost introduse în sistemul de accizare, se sancţionează cu amendă de la 20.000 lei– 100.000 lei şi confiscarea produselor;
- neanunţarea autorităţilor fiscale în termenul legal, despre modificările aduse de la eliberarea autorizaţiei, se sancţionează cu amendă de la 20.000 lei – 100.000 lei;
- deţinerea în afara antrepozitului fiscal sau comercializarea produselor accizabile, fără a fi marcate sau cu marcaje false, se sancţionează cu amendă de la 20.000 lei– 100.000 lei şi confiscarea produselor;
- neînscrierea în facturi a valorii accizelor şi neutilizarea documentelor fiscale corespunzătoare, se sancţionează cu amendă de la 20.000 lei – 100.000 lei;
- amplasarea mijloacelor de măsurare a producţiei de alcool, în alte locuri sau deteriorarea sigiliilor aplicate de către supraveghetorul fiscal, se sancţionează cu amendă de la 20.000 lei– 100.000 lei şi oprirea activităţilor de producţie;
- trasportul de alcool etilic şi de distilate prin cisterne sau recipiente, care nu poartă sigiliile supraveghetorului fiscal, se sancţionează cu amendă de la 20.000 lei – 100.000 lei şi confiscarea produselor;
- comercializarea în vrac a alcoolului sanitar, se sancţionează cu amendă de la 20.000 lei – 100.000 lei şi confiscarea produselor;
- comercializarea în vrac şi utilizarea ca materie primă pentru băuturile alcoolice, a alcoolului etilic cu o concentraţie sub 96%, se sancţionează cu amendă de la 20.000 lei – 100.000 lei şi confiscarea produselor;
- desfăşurarea activităţlor de comercializare en-gross a băuturilor alcoolice şi a produselor din tutun fără deţinerea atestatului fiscal, se sancţionează cu amendă de la 20.000 lei – 100.000 lei precum şi oprirea activităţilor de comercializare între 1 şi 3 luni;

Scanned with OKEN Scanner

- producerea de produse accizabile, în afara unui antrepozit fiscal autorizat, se sancționează cu închisoarea de la 2 la 7 ani;
- marcarea cu marcaje false a produselor accizabile, se sancționează cu închisoarea de la 2 la 7 ani;
- împiedicarea sub orice formă, a organului de control, de a efectua verificări inopinate în antrepozitele fiscale, se sancționează cu închisoare de la 1 la 3 ani;

e) Contravenții şi infracțiuni privind **Legea 76/2002** privind **asigurările sociale:**

- sustragerea de la obligația privind plata contribuțiilor la bugetul asigurărilor pentru şomaj, se sancționează cu închisoare de la 6 luni la 1 an sau cu amendă;
- reținerea de către angajator de la salariați a contribuțiilor datorate pentru asigurările de şomaj şi nevirarea acestora în termen de 15 zile, se sancționează cu închisoare de la 3 luni la 6 luni sau cu amendă;
- completarea declarației lunare, către bugetul asigurărilor sociale de sănătate cu date nereale, se sancționează cu închisoare de la 6 luni la 5 ani ;
- nevirarea contribuției de 6% datorate de angajatori pentru asigurările sociale de sănătate, se sancționează cu amendă de la 30.000 lei - 50.000 lei;
- refuzul de a pune la dispoziția organelor de control a evidenței, în vederea stabilirii obligațiilor sociale ,se sancționează cu amendă de la 5.000 lei – 10.000 lei;

f) Contravenții prevăzute de **O.G. 28/99** privind **aparatele de marcat** electronice fiscale**:**

- nepredarea bonului fiscal clientului, se sancționează cu amendă între 800 lei şi 4.000 lei;
- neîndeplinirea obligațiilor agenților economici, de a se dota şi utiliza aparate de marcat electronice fiscale avizate , neemiterea bonului fiscal pentru toate bunurile şi serviciile livrate , emiterea de bonuri fiscale cu valoare inferioară ,se sancționează , amendă de la 8.000 lei la 40.000 lei;
- emiterea bonului fiscal, fără ca acesta să conțină elementele de bază, se sancționează cu amendă de la 2.000 lei - 4.000 lei;
- nepredarea raportului memoriei fiscale, lunar până la 25 a lunii următoare la organul fiscal teritorial, se sancționează cu amendă de la 2.000 lei - 4.000 lei;
- nerespectarea obligației de a preda spre păstrare şi arhivare, pentru o perioadă de minim 10 ani a memoriei fiscale, Finanțelor

Scanned with OKEN Scanner

Publice Județene în următoarele situații: la umplerea memoriei fiscale, la defectarea acesteia, precum şi la încetarea activității, se sancționează cu amendă de la 40.000 lei – 100.000 lei;

- nerespectarea obligației de a păstra şi arhiva rola jurnal , raportul fiscal zilnic şi registrul special ,se sancționează cu amendă de la 8.000 lei – 40.000 lei;

g) **Contravenții** prevăzute de **Legea 252/2003,** privind **Registrul Unic de Control:**

- neachiziționarea Registrului Unic de Control, în termen de 30 de zile de la data înregistrării noilor contribuabili, se sancționează cu amendă de la 500 – 1.000 lei;
- neprezentarea registrului de control, la solicitarea organelor de control, se sancționează cu amendă de la 1.000-2.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3. AUDITUL FINANCIAR

3.1 Calitatea şi activităţile de audit financiar

a.Reguli de atribuire a calităţii de auditor financiar

Pentru atribuirea calităţii de auditor financiar, potrivit prevederilor legale, candidaţii trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiţii:

a) sunt licenţiaţi ai unei facultăţi cu profil economic şi au o vechime în activitatea financiar-contabilă, de minimum 4 ani sau au calitatea de expert contabil, respectiv de contabil autorizat cu studii superioare economice;
b) au promovat testul de verificare a cunoştinţelor, în domeniul financiar-contabil, pentru accesul la stagiu;
c) au satisfăcut pe parcursul stagiului cerinţele Codului privind conduita etică şi profesională în domeniul auditului financiar.
d) să promoveze examenul de aptitudini profesionale.

Examenul constă în susţinerea de probe scrise, la următoarele discipline:

a1) audit financiar;

a2) contabilitate generală: reglementări naţionale, europene şi internaţionale; aspecte teoretice, metodologice şi practice privind tratamentele contabile potrivit standardelor de contabilitate internaţională; evaluarea elementelor bilanţiere; determinarea profitului şi pierderii;

a3) analiza şi evaluarea critică a situaţiilor financiare;

a4) reguli de consolidare ale conturilor;

a5) contabilitatea costurilor şi contabilitatea managerială; relaţia dintre contabilitate şi management;

a6) audit intern;

a7) standardele privind întocmirea situaţiilor financiare şi a bilanţurilor consolidate şi metodele de evaluare ale elementelor bilanţiere şi de determinare a profitului şi pierderii;

a8) normele legale şi profesionale privind auditul financiar al situaţiilor financiare şi al celorlalte documente contabile şi persoanele care efectuează audit financiar;

b) alte discipline corelate cu auditul financiar:

b1) drept comercial;

b2) drept fiscal;

b3) drept civil;

Scanned with OKEN Scanner

b4) dreptul muncii şi protecţiei sociale;
b5) sisteme informaţionale şi sisteme informatice;
b6) economia întreprinderii, economie generală şi financiară;
b7) matematică şi statistică;
b8) principii de bază privind managementul financiar al întreprinderii.

Calitatea de auditor financiar se atribuie pe bază de examen de aptitudini profesionale, prin care trebuie să se certifice un nivel corespunzător de cunoştinţe teoretice, precum şi capacitatea de a le aplica.

Stagiarii în activitatea de audit financiar pot efectua programul de pregătire practică prin participarea la activitatea de audit financiar, în cadrul unor cabinete individuale sau societăţi de profil, cu forme legale de încadrare sau fără remuneraţie, potrivit normelor elaborate de Cameră, pentru care entităţile economice menţionate mai sus vor elibera adeverinţa de efectuare a stagiului.

Nu pot fi auditori financiari activi într-o entitate economică sau, dacă au fost desemnaţi de adunarea generală a entităţii economice respective, decad din această calitate:

a) rudele sau afinii până la gradul al patrulea inclusiv ori soţii administratorilor;

b) persoanele, care primesc, sub orice formă, pentru alte funcţii decât aceea de auditor financiar activ un salariu sau o remuneraţie de la administratori ori de la entitatea economică auditată;

c) persoanele cărora le este interzisă funcţia de administrator, potrivit legii;

d) persoanele, care pe durata exercitării profesiei de auditor financiar activ au atribuţii de control financiar în cadrul Ministerului Economiei şi Finanţelor sau al altor instituţii publice, cu excepţia situaţiilor prevăzute expres de lege.

b. Activităţile exercitate de auditorii financiari

Auditorii financiari persoane fizice sau persoane juridice, care au dobândit această calitate şi sunt membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România, în exercitarea independentă a profesiei pot desfăşura:

a) activitatea de audit financiar;
b) activitatea de audit intern;
c) activităţi de consultanţă financiar-contabilă şi fiscală;
d) activităţi de asigurare ale managementului financiar-contabil;
e) activităţi de pregătire profesională de specialitate în domeniu;
f) activităţi de expertiză contabilă;
g) activităţi de evaluare;
h) activităţi de reorganizare judiciară şi lichidare.

Scanned with OKEN Scanner

3.2. Obiectivele auditului financiar

Obiectivele auditului sunt strâns legate de aserțiunile conducerii, auditorul urmăreşte dacă aceste aserțiuni sunt juste. Pentru a se putea pronunța asupra corectitudinii şi sincerității aserțiunilor formulate de conducere, auditorul este obligat să culeagă probe de audit suficiente şi adecvate, pe baza cărora să se poată pronunța asupra conformității sau neconformității situațiilor financiare cu criteriile prestabilite printr-un referențial contabil identificat.

Obiectivele auditului pot fi stabilite în termeni generali, la nivelul aserțiunilor sau pot fi definite mai analitic în funcție de trăsăturile specifice ale fiecărei categorii de operațiuni (cumpărări, vânzări, plăți, încasări etc.) ale fiecărei grupe de conturi sau ale fiecărei prezentări şi descrieri din situațiile financiare.

Astfel, **obiectivele generale ale auditului** pot fi formulate după cum **urmează**:[47]

a) Obiective generale referitoare la categorii de **operațiuni** reflectate în **rulajul conturilor.**

Auditorul trebuie să urmărească dacă:

- operațiunile înregistrate au avut loc în realitate (au apărut, s-au produs în realitate);
- toate operațiunile, care au avut loc au fost înregistrate (exhaustiv, fără omisiuni);
- evaluarea operațiunilor (cantități, prețuri, calcule) este corectă şi dacă jurnalele contabile sunt corecte (acuratețea înregistrărilor);
- alocarea în timp,şi dacă cronologia înregistrărilor asigură independența exercițiilor (separarea exercițiilor);
- gruparea operațiunilor pe conturi (imputarea) s-a făcut corect (active imobilizate, active circulante; vânzări în numerar, vânzări pe credit comercial etc.).

b) Obiective generale referitoare la **soldurile conturilor**

Pe baza aserțiunilor conducerii auditorul trebuie să urmărească dacă:

- activele, datoriile şi capitalurile proprii, există la închiderea exercițiului.
- toate activele şi toate datoriile, sunt ale entității auditate şi nu ale altor persoane;

[47] Oprean Ioan, Lenghel Radu Dorin "Auditul financiar contabil" Editura Dimitrie-Cantemir, Cluj-Napoca, 2007, pag. 210

Scanned with OKEN Scanner

- toate elementele patrimoniale, sunt reflectate în soldurile conturilor, fără omisiuni;
- soldurile conturilor sunt corect evaluate, calculele sunt corecte, şi sunt în concordanţă cu inventarierile, cu confirmările primite de la terţi, cu evidenţele operative şi cu contabilitatea analitică. Alocarea (clasificarea, imputarea) pe conturi, este corectă (creanţe-clienţi, creanţe părţi afiliate; credite bancare, credite obligatare; leasing operaţional, leasing financiar etc.). Urmărind facturile de la sfârşitul exerciţiului, evenimentele ulterioare, înregistrările referitoare la venituri şi cheltuieli în avans sau referitoare la dobânzi de plătit sau de încasat, auditorul se poate pronunţa asupra alocării în timp a înregistrărilor (decupajul temporal sau cenzura). De asemenea, auditorul urmăreşte şi concordanţa detaliilor: dacă jurnalele de înregistrări sunt corecte, dacă totalurile şi reporturile sunt corecte, dacă soldurile din cartea-mare sunt corecte şi sunt susţinute de balanţe de verificare sintetice şi analitice.

c) Obiective generale referitoare la prezentarea şi descrierea făcută prin intermediul **situaţiilor financiare**

Referitor la conţinutul situaţiilor financiare auditorul urmăreşte dacă:

- nu sunt incluse în situaţiile financiare active, datorii, capitaluri proprii, care nu există în realitate sau care nu aparţin entităţii. Veniturile şi cheltuielile provin din tranzacţii şi evenimente, care au avut loc (au apărut) în perioada auditată şi privesc entitatea;
- nu s-au omis din situaţiile financiare unele informaţii, care trebuiau incluse;
- nu s-au încălcat principiile contabilităţii cu ocazia întocmirii situaţiilor financiare (permanenţa metodei, intangibilitatea bilanţului, prudenţa, necompensarea, independenţa exerciţiului etc.). Evaluarea elementelor din situaţiile contabile (cost istoric, valoarea realizabilă, valoarea recuperabilă, valoarea justă) s-a făcut conform referenţialului contabil identificat (reglementările naţionale sau cele internaţionale, după caz);
- soldurile conturilor, sunt grupate (clasificate) pe elemente ale situaţiilor financiare în mod adecvat. Informaţiile suplimentare din Notele explicative sunt complete (toate dezvăluirile necesare s-au făcut), sunt descrise într-un mod inteligibil şi sunt corect combinate sau divizate.

Scanned with OKEN Scanner

3.3. Etapele auditului financiar (Procedurile auditului financiar)

Procedurile auditului financiar sunt **reprezentate** de:[48]

3.3.1. Pregătirea angajamentelor de audit

Înainte de abordarea propriu-zisă a auditului, auditorul trebuie să obțină o **cunoaştere generală a entității-client**. Această cunoaştere generală îi este utilă pentru evaluarea pragului de semnificație, pentru evaluarea riscurilor auditului şi pentru stabilirea termenilor auditului şi contractarea angajamentului.

Cunoaşterea de către auditor a entității-client şi a mediului său, inclusiv a controlului intern al acesteia, este un proces continuu şi iterativ de culegere şi evaluare a informațiilor, şi de corelare a cunoştințelor acumulate cu probele de audit, obținute pe parcursul auditului.

Culegerea informațiilor generale despre entitatea-client se face în **toate etapele** unui angajament de audit, astfel:

a) înainte de acceptarea şi contractarea angajamentului auditorul trebuie să obțină cunoştințe preliminare despre client. Aceste cunoştințe preliminare îi permit auditorului să aprecieze dacă este posibilă îndeplinirea mandatului în condiții corespunzătoare. În acest scop, **auditorul** trebuie să analizeze cel puțin **trei aspecte:**

1. dacă „Codul privind conduita etică şi profesională în domeniul **auditului financiar"** precum şi reglementările naționale, **îi permit să accepte misiunea**. Auditorii financiari, în exercitarea independentă a profesiei, trebuie să fie *liberi şi percepuți a fi liberi* de orice constrângere, care ar putea aduce atingere principiilor de independență, obiectivitate şi integritate profesională. Nu pot fi auditori ai unei entități economice:

- rudele sau afinii până la gradul al patrulea inclusiv ori soții administratorilor;
- persoanele, care primesc, sub orice formă, pentru alte funcții decât aceea de auditor financiar activ, un salariu sau o remunerație de la administratori ori de la entitatea economică auditată;

[48] Oprean Ioan, Lenghel Radu Dorin "Auditul financiar contabil" Editura Dimitrie-Cantemir, Cluj-Napoca 2007, pag. 234-245.

Scanned with OKEN Scanner

- persoanele, cărora le este interzisă funcția de administratori, potrivit legii;
- persoanele, care pe durata exercitării profesiei de auditor financiar, au atribuțiuni de control financiar în cadrul Ministerului Economiei şi Finanțelor sau al altor instituții publice, cu excepția situațiilor prevăzute expres în lege.

2. **dacă particularitățile tranzacțiilor, operațiunilor şi procedurilor** întreprinderii-clienti, permit **atingerea obiectivului angajamentului de audit**. Pentru obținerea unei asigurări rezonabile în vederea exprimării unei opinii calificate asupra imaginii fidele, prezentată prin intermediul situațiilor financiare, auditorul trebuie să stabilească, care este **riscul de audit acceptabil (RAA),** acest risc este influențat de trei factori principali:

- utilizatorii probabili ai situațiilor financiare. Cu cât situațiile financiare sunt destinate unui număr mai mare de utilizatori, cu atât riscul de audit acceptabil (RAA) se stabileşte la un nivel mai redus. Pentru entitățile deținute de un număr mic de acționari şi care sunt stabile din punct de vedere financiar, auditorul poate stabili un nivel al riscului de audit (RAA) mai mare, decât pentru entitățile deținute de un număr mare de acționari şi admise la tranzacționare pe o piață de capital organizată;
- scopul, pentru care va fi utilizat raportul auditorului. Dacă entitatea-client prezintă un grad mare de îndatorare, dacă ipoteza continuității este îndoielnică, dacă entitatea urmează să fuzioneze cu alte entități sau să fie vândută etc., auditorul trebuie să stabilească un risc de audit acceptabil mai mic.
- specificul sectorului din care face parte entitatea-client. Riscul de audit acceptabil (RAA) de către auditor este mai mic, dacă entitatea acționează în domenii cu risc de afacere mare cum sunt cele bancare, de asigurări, de leasing, de intermedieri financiare sau în sectoare în recesiune, ori dacă entitatea este supravegheată conform unor reglementări speciale.

Riscul de audit acceptabil (RAA) este o măsură a gradului în care auditorul, este dispus să accepte, faptul că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative, deşi s-a emis un raport de audit fără rezerve.

3. **dacă există motive, care impun refuzul,** de a accepta angajamentul de audit sau de păstrare a clientului. Firmele de audit, de regulă, evită clienții care:

- au o reputație necorespunzătoare, nu dau dovadă de integritate şi de un comportament etic sau care prezintă un risc ridicat

Scanned with OKEN Scanner

datorat: proceselor juridice în care sunt atraşi, controalelor fiscale efectuate, angajării în operaţiuni riscante etc.;

- în perioadele anterioare, au intrat în conflict sau dezacorduri cu auditorii, datorită limitării ariei de cuprindere a auditului, datorită nerespectării principiilor contabile sau datorită onorariilor neplătite auditorilor.

Marile firme internaţionale de audit, au devenit tot mai prudente atunci când acceptă noi clienţi. În acest sens, reprezentanţii acestor firme susţin că nu îşi mai pot permite să accepte clienţii de audit, care prezintă un risc mare. Astfel, dacă utilizatorii situaţiilor financiare auditate dau în judecată societăţile de audit, procesele juridice costă foarte mult şi prestigiul firmei de audit are de suferit, mai ales dacă entitatea auditată intră în faliment.

b) după acceptarea şi contractarea angajamentului auditorul colectează informaţii **mai detaliate** despre entitatea economică. Aceste cunoştinţe îi sunt necesare auditorului:

b1 pentru stabilirea, cu ocazia planificării angajamentului, a naturii, duratei şi întinderii procedurilor pe care le va aplica;

b2 pentru evaluarea sistemului contabil şi a sistemului de control intern, cu ajutorul **testelor de control**, dacă apreciază că se poate sprijini pe acestea în vederea reducerii ponderii **procedurilor de fond**;

b3 pentru evaluarea probelor de audit;

c) În cazul misiunilor recurente (succesive), aceste cunoştinţe despre entitatea economică, **se revăd şi se completează** de fiecare dată, precizându-se modificările semnificative, care au avut loc de la auditul precedent.

Standardele Internaţionale de Audit şi „Normele minime de audit" elaborate de CAFR, precizează aspectele, care rebuie urmărite pentru **cunoaşterea entităţii audiate.** Această cunoaştere include:

a. O cunoaştere generală a mediului economic, în care întreprinderea-client îşi desfăşoară activitatea: nivelul general şi tendinţa activităţii (recesiune sau creştere economică); nivelul inflaţiei şi a dobânzilor; politicile guvernamentale în domeniul fiscal, vamal, monetar; cursurile de schimb valutar, riscul de ţară etc.;

b. O cunoaştere a ramurii de activitate din care entitatea-client face parte. Auditorii financiari trebuie să cunoască şi să înţeleagă specificul sectorului din care entitatea face parte, cel puţin din trei motive:

- unele ramuri de activitate sunt supuse unor *reglementări contabile* naţionale sau unor IFRS/IAS-uri specifice. Pentru a putea audita o societate bancară, o societate de asigurări, o societate de intermedieri financiare, ISA nr.315 „Cunoaşterea

Scanned with OKEN Scanner

entității şi mediului său şi evaluarea riscurilor de denaturare emnificativă", o societate de leasing sau o instituție publică, auditorul trebuie să-şi însuşească în prealabil aceste criterii şi reglementări specifice;

- fiecare ramură de activitate prezintă anumite *riscuri economice,* care pot influența riscurile informaționale, nivelul riscului de audit acceptabil (RAA) şi decizia auditorului de acceptare a clientului, aşa cum am văzut deja;
- există unele *riscuri inerente (RI) comune* tuturor entităților dintr-o ramură de activitate. Aceste riscuri inerente comune entităților dintr-o ramură de ctivitate se pot datora: pieței şi concurenței, gradului de utilizare a capacităților de producție, evoluției tehnologiilor, uzurii morale a stocurilor, datorate modificării cererilor de pe piață (industria modei) etc.

Cunoscând riscurile inerente, specifice ramurii de activitate, auditorul trebuie să stabilească prin ce se deosebeşte entitatea auditată de celelalte entități din cadrul ramurii şi în funcție de concluziile la care ajunge, să evalueze riscul de audit acceptabil (RAA) precum şi natura, timpul şi întinderea procedurilor, pe care le va aplica pentru obținerea probelor de audit suficiente şi adecvate necesare în vederea emiterii unei certificări (asigurări) rezonabile, asupra conformității sau neconformității situațiilor financiare cu criteriile prestabilite.

Riscul inerent (RI), reprezintă susceptibilitatea, ca soldul unui cont sau o categorie de tranzacții să conțină denaturări, care ar putea fi semnificative, fie individual, fie prin cumularea lor cu denaturările existente în alte solduri sau ategorii de tranzacții, presupunând, că nu au existat controale interne adiacente.

Riscul inerent, este o măsură a estimării, pe care o face auditorul, în ceea e priveşte probabilitatea existenței unor denaturări semnificative în soldurile unor conturi sau referitoare la anumite operațiuni, înainte de evaluarea eficacității controlului intern.

c. o cunoaştere şi înțelegere a specificului entității-client.

Pentru evaluarea mai aprofundată a riscurilor inerente, care influențează modul de abordare a angajamentului de audit, auditorul trebuie:

c1. să discute, cu personalul entității şi să observe la fața locului (să facă o vizită prin incintele entității), modul cum se derulează principalele categorii de operațiuni (aprovizionare, producție, desfacere); modul cum sunt organizate depozitele şi cum se asigură protecția fizică a activelor corporale (imobilizări corporale, tocuri); starea acestor active: gradul de uzură a echipamentelor; stocuri demodate, degradate, greu

Scanned with OKEN Scanner

vandabile; modul de întocmire a documentelor justificative şi de organizare a evidenţelor operative;

c2. să identifice *părţile afiliate* şi tranzacţiile cu părţile afiliate.

Operaţiunile cu părţile afiliate nu sunt, de regulă, detaşate şi imparţiale, existând riscul inerent ca ISA nr. 550 „Părţi afiliate", ele să nu fie prezentate (dezvăluite) prin intermediul situaţiilor financiare, precum şi riscul ca aceste operaţiuni să fie evaluate altfel decât tranzacţiile cu terţe părţi.

Standardele Internaţionale de Raportare Financiară dau o definiţie cuprinzătoare părţilor afiliate. Această definiţie poate fi sintetizată astfel: părţile pot fi considerate că sunt afiliate dacă una din ele are capacitatea de a controla sau de a influenţa semnificativ pe cealaltă parte.

O tranzacţie cu părţile afiliate este reprezentată de un transfer de resurse, servicii sau obligaţii între părţile afiliate, indiferent dacă se percepe sau nu un preţ.

Conducerea entităţii este responsabilă de implementarea unui sistem contabil şi de control intern, astfel încât părţile afiliate şi tranzacţiile cu părţile filiate să fie în mod corespunzător identificate, înregistrate în contabilitate şi rezentate în Notele explicative.

Auditorul financiar trebuie să aplice proceduri de audit modificate, extinse sau suplimentare pentru identificarea şi verificarea tranzacţiilor cu părţile afiliate şi a structurii grupurilor de interese. Datorită lipsei de independenţă a părţilor afiliate, tranzacţiile dintre ele pot fi determinate de alte considerente economice decât cele obişnuite, de exemplu, datoriile fiscale pot fi compensate sau pot fi transferate între aceste entităţi, de asemenea rezultatul reportat poate fi manipulat în funcţie de interesele unor conducători.

c3. să treacă în revistă *documentele societăţii*, în special cele cu caracter juridic.

În etapele de început a angajamentului auditorul trebuie să studieze cel puţin următoarele documente:

- **actul constitutiv de societate,**aprobat de Adunarea Generală a Acţionarilor şi înregistrat la Oficiul Registrului Comerţului de pe lângă ribunal. În urma parcurgerii acestui document auditorul are posibilitatea să cunoască: mărimea capitalului social şi numărul de acţiuni în care acesta este divizat; structura acţionarilor şi a Consiliului de Administraţie; obiectul de activitate autorizat; drepturile de vot, drepturile la dividende şi alte drepturi prioritare ale acţionarilor; remuneraţia administratorilor etc.

Scanned with OKEN Scanner

- **reglementările interne,** incluzând procedurile interne inclusiv cele de control aprobate, regulamentul de ordine interioară, delegarea competenţelor şi responsabilităţilor, separarea sarcinilor incompatibile etc.;
- **registrele oficiale ale dezbaterilor** din cadrul guvernanţei coorporatiste sau din cadrul şedinţelor conducerii executive;
- **contractele importante ale entităţii,** cum sunt: contracte pentru emisiunile de obligaţiuni, contractele cu distribuitorii, contractele colective de muncă, contractele e achiziţii ori împrumuturi importante etc. 29 IFRS/IAS nr.24 „Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate".

Studiind aceste documente auditorul are posibilitatea să evalueze mai bine riscul inerent. Pe parcursul derulării angajamentului auditorul urmăreşte modul de respectare al prevederilor din actul constitutiv, al reglementărilor interne, contractelor importante şi al altor decizii.

c4. să analizeze dacă diferite categorii de *riscuri de afaceri* pot da naştere la denaturări semnificative ale situaţiilor financiare. După cum am văzut, auditorii nu au responsabilităţi, faţă de utilizatorii situaţiilor financiare, pe linia identificării riscurilor de afaceri. Cu toate acestea, dacă auditorul identifică şi înţelege riscurile de afaceri, are posibilitatea să evalueze influenţa lor asupra riscului de denaturare semnificativă al situaţiilor financiare.

Cei însărcinaţi cu guvernanţa şi conducerea entităţii definesc *obiectivele*, prin intermediul planurilor generale. În vederea atingerii acestor obiective conducerea elaborează diverse decizii operaţionale sau *strategii*. *Riscurile de afaceri* rezultă din condiţiile, evenimentele, circumstanţele, faptele şi omisiunile care pot afecta capacitatea entităţii de a atinge obiectivele şi de a executa strategiile sale. De asemenea, riscurile de afaceri se pot datora faptului că obiectivele fixate sunt nerealiste ori strategiile sunt inadecvate.

Auditorul trebuie să identifice acele **riscuri de afaceri,** care au consecinţe financiare şi care pot afecta situaţiile financiare, cum sunt:

- pierderea unor clienţi sau furnizori semnificativi;
- lipsa personalului calificat şi competent pentru aplicarea noilor tehnologii, penru fabricarea şi promovarea noilor produse, pentru aplicarea noilor reglementări contabile şi fiscale sau plecarea din entitate a personalului cheie, care este greu de înlocuit;
- achiziţia de programe informatice inadecvate, controlul intern necorespunzător;
- litigii cu partenerii de afaceri, cu administraţiile fiscale sau cu salariaţii;

Scanned with OKEN Scanner

- operaţiuni complexe sau cu risc mare: tranzacţii la termen (futures), achiziţii de noi entităţi, vânzarea unor segmente etc.

c5. să efectueze *procedurile analitice preliminare.* Când stabileşte natura, timpul şi profunzimea procedurilor de audit pe care le va aplica, auditorul încearcă să înţeleagă evoluţia categoriilor de tranzacţii şi a soldurilor anumitor conturi, faţă de exerciţiul precedent sau faţă de media pe ramură. Pentru uşurarea acestei înţelegeri auditorul aplică procedurile analitice preliminare, bazate pe un sistem de indicatori, care scot în evidenţă fluctuaţiile anormale asupra cărora va trebui să-şi îndrepte atenţia. „alocarea").

3.3.2. Planificarea misiunilor de audit

Există mai multe modalităţi, prin care auditorul poate colecta probele de audit.

Prin intermediul **planificării,** se definitivează **metodologia de abordare a auditului.** Pentru colectarea probelor de audit, necesare în vederea atingerii obiectivelor auditului, auditorii sunt obligaţi să ia în considerare atât eficacitatea procedurilor de audit (contribuţia lor la atingerea obiectivelor), cât şi costul acestora.

Prin planificarea activităţii auditorilor se înţelege construirea unei strategii generale şi stabilirea detaliată a sarcinilor referitoare la natura, durata şi gradul de cuprindere a procedurilor de audit.

Planificarea auditului asigură(ISA nr.300) "Planificarea":

- **stabilirea cantităţii şi temeiniciei probelor de audit,** care trebuie colectate în funcţie de riscurile auditului identificate, de toleranţele admise şi de specificul societăţii. Probele de audit planificate, trebuie să asigure minimizarea răspunderii juridice a auditorului şi păstrarea prestigiului în rândul clienţilor;
- **îndreptarea atenţiei asupra domeniilor semnificative;**
- **identificarea şi stăpânirea riscurilor de audit;**
- **îndeplinirea cu operativitate şi la un înalt nivel calitativ a angajamentului;**
- **stabilirea sarcinilor pentru asistenţi;**
- **coordonarea activităţii altor specialişti;**
- **evitarea neînţelegerilor cu clienţii, în special în ceea ce priveşte costul angajamentului.**

Conţinutul **planificării** auditului, **diferă** în funcţie de:

a) mărimea şi specificul entităţii, de domeniile şi sistemele semnificative, de riscul de audit acceptabil şi de riscurile inerente (RI), de control (RC) şi de nedetectare (RN), identificate;

Scanned with OKEN Scanner

b) cunoştinţele acumulate de auditor despre întreprinderea-client, în special cele privitoare la:

- modul de organizare şi funcţionare al sistemului de control intern şi contabil;
- modul de separare şi ierarhizare al sarcinilor şi funcţiilor;
- complexitatea procedurilor folosite de entitate;
- pregătirea, experienţa şi stabilitatea personalului implicat în culegerea şi relucrarea datelor etc.

c) nivelul pragului de semnificaţie şi al erorilor tolerabile.

d) experienţa şi competenţa auditorului, precum şi specificul controlului calităţii auditului, asigurat de către Camera Auditorilor Financiari din România şi de sucursalele CECCAR asupra membrilor lor, precum şi de către Societăţile de audit sau expertiză contabilă, asupra colaboratorilor, asistenţilor şi specialiştilor atraşi în această activitate.

Planul de muncă al auditorului, se definitivează în urma discuţiilor purtate cu conducătorii diferitelor compartimente şi în urma evaluării sistemului de control intern. Ameliorarea calităţii şi eficienţei auditului depinde de măsura, în care se asigură coordonarea procedurilor de audit cu obiectivele şi procedurile manageriale şi ale sistemului de control intern din entitatea respectivă.

Dacă auditorul realizează pentru prima dată această misiune în entitate, el alocă un fond de timp mai mare evaluării controlului intern (descrierii procedurilor şi testării modului lor de funcţionare). În cazul misiunilor recurente, auditorul îşi reduce analizele asupra controlului intern, în funcţie de concluziile la are s-au ajuns cu ocazia misiunilor precedente. De fiecare dată, cu ocazia misiunilor succesive, auditorii trebuie să testeze existenţa şi modul de funcţionare al procedurilor de control intern stabilite cu ocazia misiunilor precedente şi să analizeze modificările intervenite în poziţia financiară şi performanţele entităţii, modificările din componenţa organelor de conducere, continuitatea metodelor şi politicilor contabile, precum şi a procedurilor interne, efectele noilor reglementări legale sau ale deciziilor conducerii, modificarea părţilor afiliate şi a amplasărilor teritoriale.

Planul de muncă trebuie astfel conceput, încât el să stea la baza repartizării sarcinilor pe colaboratorii şi asistenţii cabinetelor (societăţilor) de audit, cât şi la faza controlului de calitate, a îndrumării, supravegherii şi revizuirii activităţii acestora. Planurile de audit asigură o eşalonare în timp a lucrărilor (calendarul intervenţiilor şi timpul necesar) şi calculul onorariilor.

În funcţie de circumstanţe şi experienţa auditorilor, planurile de audit pot vea conţinuturi şi forme diferite. **De regulă** se elaborează **două documente:**

1. Un plan general de audit, prin care se descriu **sfera de cuprindere** şi **obiectivele auditului.** Acest plan general cuprinde, pentru

Scanned with OKEN Scanner

fiecare obiectiv al auditului, pentru fiecare domeniu semnificativ sau sector de activitate, aspectele care urmează a fi auditate.

Obiectivele planului general de muncă sunt: de a sintetiza informaţiile obţinute anterior despre entitatea auditată şi de a orienta şi coordona întreaga activitate de audit. **Redactarea acestui plan de muncă** presupune:

- alegerea membrilor echipei în funcţie de experienţa şi specializarea lor, ţinându-se seama de gradul de încărcare al acestora şi de necesitatea respectării regulilor de etică profesională cu privire la integritatea, obiectivitatea şi independenţa auditorilor;
- repartizarea lucrărilor pe oameni, în timp şi în spaţiu (pe subunităţi);
- stabilirea modului în care auditul se poate sprijini pe controlul intern;
- colaborarea cu cenzorii şi cu alţi auditori externi, dacă este cazul, cu auditorii interni şi cu Comitetul de audit;
- solicitarea sau colaborarea cu alţi specialişti din domeniul informaticii, juridic, fiscal, tehnic etc.;
- stabilirea condiţiilor necesare pentru realizarea misiunii: documente şi situaţii de obţinut, confirmări de primit, acces la activele entităţii etc.
- stabilirea modului de utilizare a registrelor de şedinţă ale AGA, ale Consiliului de Administraţie şi ale Comitetului director etc.;
- fixarea termenului de depunere al raportului şi al onorariului.

Planul general de muncă permite **obţinerea răspunsurilor** la următoarele întrebări:

— *Ce lucrări trebuie să efectueze auditorul, data efectuării lor şi succesiunea în care urmează a se efectua;*
— *Ce relaţii trebuie să stabilească auditorul cu auditorii interni, cu auditorii precedenţi, cu specialiştii din alte domenii, cu conducerea unităţii etc.;*
— *De ce mijloace are nevoie auditorul şi care este costul misiunii.*

2. Programe de activitate. Aceste **programe** se elaborează pe baza **planului general** şi reprezintă o **detaliere** şi concretizare ale acestuia. Programele de audit se pot elabora în diferite modalităţi. Astfel, programul de audit poate fi elaborat pe obiective ale auditului, cu defalcare pe:

- domenii de activitate (cumpărări, stocuri, vânzări, imobilizări, trezorerie, venituri, cheltuieli etc.);
- compartimente (secţii, birouri, gestiuni);
- criterii ale auditului (exhaustivitatea, realitatea, corecta înregistrare şi prezentare etc.);
- etape ale auditului;
- fluxuri materiale şi informaţionale din entitate etc.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste programe trebuie să precizeze pista de audit, respectiv traiectoria si succesiunea operațiunilor auditorilor şi tronsoanelor acestei piste, care vor fi auditate separat.

Pentru fiecare obiectiv, domeniu de activitate, compartiment sau criteriu, **programele de audit** pot fi concepute sub diferite forme, cum sunt:

- **sub forma unor chestionare,** prin care se cere auditorului sau colaboratorilor să răspundă la diferite întrebări. Aceste chestionare pot fi „deschise" sau „închise", aşa cum s-a arătat mai sus.
- **sub forma unor instrucțiuni sau ghiduri operaționale.**

3.3.3.. Evaluarea şi apreciarea controlului intern

A. Evaluarea controlului intern

Persoanele din guvernanța entității şi managerii, poartă răspunderea profesională şi juridică pentru implementarea celor cinci elemente ale controlului intern: mediul de control, evaluarea riscurilor de către conducerea entității, activitățile şi procedurile de control intern, sistemul de informare şi comunicare, monitorizarea controalelor interne.

Auditorul financiar (legal sau statuar) se bazează, mai mult sau mai puțin, pe controlul intern atunci când stabileşte natura, perioada şi întinderea procedurilor, pe care le va aplica. Pentru evaluarea controlului intern, pentru aprecierea contribuției acestuia la prevenirea sau detectarea şi corectarea denaturărilor de informații auditorul efectuează următoarele **cinci lucrări:**

a) obține o bună înțelegere şi descriere a **procedurilor** controlului intern.

b) apelează la **teste de conformitate,** cu scopul de a stabili dacă **procedurile** controlului intern au fost **bine înțelese.** În acest sens, efectuează „parcursuri de sistem"; urmăreşte existența unor „probe materiale" referitoare la controalele interne efectuate (semnături, vize, alte mențiuni pe documente); compară manualele de proceduri cu procedurile descrise de auditor etc., şi pe această bază corectează erorile de înțelegere ale modului de proiectare (concepere) al controlului intern.

c) efectuează o **evaluare preliminară,** asupra modului de **concepere** al **procedurilor** controlului intern. În acest sens, apelează la estimarea inițială a riscurilor legate de control cu ajutorul testelor de evaluare al riscurilor (TER). Dacă auditorul ajunge la concluzia că în entitate există un mediu de control corespunzător şi că celelalte elemente ale controlului intern sunt bine concepute, el poate face o estimare inițială a riscurilor legate de control mai mică (sub 1%). Această estimare inițială mai

Scanned with OKEN Scanner

mică a riscurilor legate de control urmează să fie ajustată în urma testării modului de funcționare al procedurilor controlului intern.

Pornind de la cunoaşterea obiectivelor specifice ale auditului pentru fiecare subgrupă de operațiuni (vânzări de credit comercial, vânzări cu plata în rate, vânzări în numerar etc.) auditorul procedează la **estimarea inițială a riscurilor legate de controlul intern** astfel:

- **identifică procedurile de control intern specifice fiecărei categorii** sau subgrupe de **operațiuni.** Pornind de la descrierea narativă a procedurilor, auditorul încearcă să delimiteze acele proceduri, care pot contribui la atingerea obiectivelor auditului referitoare la operațiunile respective. Având în vedere faptul că principalul neajuns al controlului intern este determinat de lipsa procedurilor adecvate, auditorul trebuie să stabilească, care proceduri există. Să ne reamintim unele din aceste proceduri interne: separarea sarcinilor incompatibile; un sistem adecvat de documente (corect concepute, prenumerotate, completate, verificate şi înregistrate); restricționarea accesului neautorizat la activele entității şi la fişierele sistematice etc.;
- **identificarea procedurilor controlului intern,** care **nu** au fost **implementate corespunzător** în entitate şi care măresc probabilitatea producerii unor erori sau fraude (creşterea riscului de control – RC);
- **identificarea unor proceduri sau activități de control intern alternative** sau compensatorii, care sunt cuprinse în alte componente ale controlului intern şi care pot reduce riscurile de eroare sau fraudă. În această categorie pot fi incluse sistemele de raportare internă, sistemele de monitorizare din partea conducerii etc.

d) testarea modului de funcționare al procedurilor controlului intern din entitate. Testarea modului de funcționare al procedurilor controlului intern se face cu scopul de a stabili „abaterile de la controlul intern". Pe baza rezultatelor obținute în urma evaluării riscurilor controlului intern, cu ajutorul testelor asupra controalelor (TC), se revede nivelul estimat inițial al riscului de control intern.

În activitatea auditorilor **evaluarea eficienței controlului intern** se bazează, de regulă, pe combinarea celor **două** categorii de teste:

- **testele de evaluare ale riscurilor (TER),** se fac cu scopul de a stabili dacă **procedurile** controlului intern sunt **bine concepute,** indiferent de modul cum ele funcționează. Pe baza testelor de evaluare ale riscurilor (TER), se face o estimare inițială a riscului de control intern.
- **testele asupra controalelor interne (TC)** urmăresc dacă **procedurile** controlului intern, descrise pe baza TER, **funcționează**

Scanned with OKEN Scanner

în **permanenţă** şi fără deficienţe. Aceste teste sunt efectuate cu scopul de a stabili „eficienţa operaţională a controalelor interne în prevenirea sau detectarea şi corectarea denaturărilor semnificative de la nivelul aserţiunilor".

e) efectuează o evaluare definitivă asupra modului de **concepere** (proiectare) şi asupra modului de **funcţionare al procedurilor** controlului intern.

Această evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă a situaţiilor financiare, datorată neajunsurilor sistemului contabil şi sistemului de control intern se face în funcţie de informaţiile disponibile de la data când se face **evaluarea:**

a) Obţinerea unei bune înţelegeri şi descrieri a mediului de control şi a procedurilor (activităţilor) controlului intern.

b) Corectarea erorilor de înţelegere a controlului intern pe baza testelor de conformitate.

c) Estimarea iniţială, a riscurilor legate de controlul intern pe baza testelor de evaluare ale riscurilor (TER).

d) Testarea eficienţei operaţionale a controlului intern, a modului cum funcţionează procedurile acestuia, pe baza testelor de control (TC).

e) Evaluarea definitivă, a eficienţei controlului intern şi informarea conducerii asupra punctelor slabe referitoare la conceperea şi funcţionarea procedurilor controlului intern.

Pe măsura derulării auditului, în urma aplicării **procedurilor de fond** se obţin informaţii suplimentare, care pot impune revederea nivelului riscului inerent RI) şi a riscului de control (RC). Astfel, în urma aplicării testelor asupra detaliilor operaţiunilor (TDO) şi a procedurilor analitice de fond (PAF), se pot constata omisiuni şi erori, care impun modificarea raţionamentului pe baza căruia auditorul a evaluat riscurile informaţionale şi eficienţa operaţională a controlului intern.

Revederea eficienţei operaţionale a controlului intern, în ceea ce priveşte prevenirea sau detectarea şi corectarea denaturărilor de informaţii, determină modificarea fie a naturii, timpului şi întinderii testelor de detaliu, fie a testelor de valuare a riscurilor (TER) şi a testelor de control (TC), aşa cum am văzut în paragrafele de mai sus.

Dacă în urma acestei evaluări definitive, auditorul ajunge la concluzia, că în entitate există un sistem contabil şi un sistem de control intern **corect concepute** şi care funcţionează cu eficacitate, atunci el va **reduce procedurile de fond** aplicate pentru culegerea probelor de audit.

În situaţia, în care, pe baza acestei evaluări definitive, se constată că, controlul intern din entitate este **nesatisfăcător**, auditorul va urmări reducerea riscurilor de nedetectare şi, ca urmare, va modifica programul de audit, prin **extinderea procedurilor de fond** astfel încât să se reducă riscurile de audit până la un nivel acceptabil.

Scanned with OKEN Scanner

Concluziile auditorilor referitoare la organizarea şi fincționarea sistemului contabil şi a sistemului de control intern sunt sintetizate în cadrul unui document inclus în dosarul permanent. Această sinteză este revăzută în fiecare exercițiu. După parcurgerea tuturor etapelor evaluării controlului intern, auditorul poate întocmi **un raport** separat către conducere asupra diligențelor întreprinse şi asupra constatărilor făcute.

Raportul asupra evaluării controlului intern, are menirea de a informa conducerea entității, asupra slăbiciunilor sistemului contabil şi a sistemului de control intern şi de a contribui la luarea unor măsuri organizatorice şi metodologice în vederea creşterii eficacității acestor sisteme.

Acest raport trebuie astfel structurat, încât conducerea să aibă posibilitatea să cunoască rapid concluziile la care au ajuns auditorii. De regulă, **raportul asupra aprecierii controlului intern** cuprinde două părți:

O parte introductivă şi de sinteză, în care se prezintă testele de evaluare ale riscurilor (TER) şi testele de control (TC) efectuate de auditori, în vederea descrierii şi verificării modului de proiectare şi de funcționare al sistemului contabil si al sistemului de control intern din entitate. În această parte a raportului se ***sintetizează punctele slabe,*** datorate conceperii defectuoase a sistemelor şi punctele slabe datorate neajunsurilor constatate în funcționarea sistemelor, făcându-se propuneri pentru sporirea eficacității acestor sisteme.

Conținutul detaliat al raportului este structurat pe domenii semnificative şi pe obiective ale auditului. În această parte a raportului, problemele şi punctele slabe pentru fiecare domeniu semnificativ şi obiectiv al auditului) sunt prezentate în ordinea importanței lor, făcându-se recomandările necesare. Se reiau sfaturile date cu ocazia misiunilor precedente, cărora conducerea nu le-a acordat suficientă atenție, se evaluează, dacă este posibil, riscurile de eroare sau de fraudă, la care este supusă entitatea şi care pot influența opinia auditorului asupra situațiilor financiare anuale.

B. Aplicarea procedurilor de fond pentru aprecierea controlului intern

Evaluarea riscului de control se face, aşa cum am văzut, în funcție de rezultatele la care s-a ajuns în urma efectuării testelor de evaluare a riscurilor (TER) şi a testelor de control (TC). Aceste două categorii de teste, indică doar posibilitatea sau probabilitatea existenței unor denaturări semnificative de la nivelul situațiilor financiare şi a aserțiunilor aferente. Pentru a putea stabili, dacă aceste denaturări de informații, s-au produs într-adevăr, dacă valorile monetare atribuite operațiunilor, soldurilor conturilor şi prezentărilor de informații respectă criteriile prestabilite,

Scanned with OKEN Scanner

auditorii sunt obligaţi să recurgă la efectuarea procedurilor de fond, care sunt denumite şi controale substanţiale sau controale substantive.

Dacă riscul de control este evaluat la un nivel redus, auditorul poate avea o încredere sporită în eficacitatea operaţională a controlului intern, în prevenirea sau detectarea şi corectarea denaturărilor de informaţii. În această situaţie se extind testele de control (TC), dacă acestea nu sunt prea costisitoare, şi se restrâng procedurile de fond. În nici un caz, auditorul nu se poate limita numai la efectuarea testelor de control (TC), care depistează, de regulă doar „abaterile de la controalele interne prevăzute". Pentru **depistarea erorilor şi omisiunilor,** care ar fi putut să se producă, **auditorii** trebuie să aplice **procedurile de fond**. Faptul că în urma efectuării testelor de control (TC), se constată că documentele justificative sunt semnate de o persoană independentă, care le-a verificat, aceasta nu înseamnă că ele sunt corecte. Persoana, care a aplicat viza sau semnătura de verificare poate fi neglijentă, plictisită sau rău intenţionată. Procedurile de fond sunt reprezentate de către:

a) testele asupra detaliilor operaţiunilor (TDO);
b) procedurile analitice de fond (PAF);
c) testele asupra detaliilor soldurilor conturilor (TDS).

a)Aplicarea testelor asupra detaliilor operaţiunilor

Testele asupra detaliilor operaţiunilor (TDO), afectează atât riscul de control (RC) cât şi riscul de nedetectare (RN), deoarece ele sunt utilizate atât pentru a testa eficacitatea operaţională a controlului intern (modul de funcţionare al procedurilor controlului intern) cât şi pentru stabilirea modului în care sunt respectate cele cinci obiective ale auditului referitoare la fiecare categorie de operaţiuni, reflectată în rulajul conturilor. Astfel, cu ajutorul **testelor asupra detaliilor operaţiunilor (TDO) se verifică:**

- dacă în rulajele conturilor, s-au înregistrat numai operaţiunile, care au avut loc în realitate, dacă nu s-au făcut înregistrări pentru operaţiuni fictive (apariţia);
- dacă toate operaţiunile, care au avut loc în realitate au fost înregistrate în conturi, fără omisiuni (exhaustivitatea);
- dacă evaluarea operaţiunilor este corectă şi dacă jurnalele contabile sunt adecvate (acurateţea);
- dacă înregistrările contabile s-au făcut după cerinţele unei contabilităţi de angajament, (când au avut loc operaţiunile) cu respectarea principiului independenţei exerciţiilor contabile (separarea exerciţiilor);
- dacă gruparea operaţiunilor pe conturi, s-a făcut şi în funcţie de conţinutul lor economic (clasificarea sau imputarea).

Scanned with OKEN Scanner

Testele asupra detaliilor operațiunilor (TDO), se efectuează cu ajutorul celor patru tipuri de proceduri (inspecția documentelor şi registrelor, investigarea personalului, recalcularea şi reconstituirea).

Atât testele asupra detaliilor operațiunilor (TDO), cât şi testele asupra controalelor (TC), se aplică operațiunilor din fiecare ciclu contabil auditat şi nu soldurilor fiecărui cont. Pentru sporirea eficienței angajamentelor de audit, de regulă, aceste două categorii de teste se fac concomitent, dar ponderea lor poate fi diferită, aşa cum am văzut.

b)Aplicarea procedurilor analitice

Procedurile analitice indică doar probabilitatea existenței unor denaturări de informații, fără să ofere probe directe asupra existenței unor erori sau omisiuni.

Procedurile analitice influențează raționamentul profesional al auditorului atunci când stabileşte natura, timpul sau întinderea testelor de detaliu. Astfel, dacă în urma aplicării procedurilor analitice, se constată pentru anumite categorii de tranzacții sau pentru anumite solduri ale conturilor, fluctuații anormale sau neobişnuite, auditorul apelează la teste asupra detaliilor mai extinse cu scopul de a stabili cauzele acestor fluctuații.

Deoarece procedurile analitice au costuri relativ mai reduse, auditorii le utilizează în toate etapele unui angajament de audit, astfel:

— **în etapa de planificare a angajamentului,** cu ocazia stabilirii naturii, perioadei şi profunzimii, celorlalte proceduri de audit la care auditorul trebuie să apeleze în vederea reducerii riscului de audit până la un nivel acceptabil.

În această etapă, pe baza procedurilor analitice, se determină fluctuațiile şi tendințele față de exercițiul precedent şi pe această bază se identifică riscurile de denaturare a informațiilor din anumite sectoare de activitate, asupra cărora trebuie orientată atenția auditorului;

— **pe parcursul realizării angajamentului** de audit, se apelează la proceduri analitice, mai specifice anumitor categorii de operațiuni sau anumitor solduri de conturi şi la proceduri analitice mai detaliate pe trimestru sau pe luni. Aceste proceduri analitice mai specifice şi mai detaliate sunt mai eficiente decât cele aplicate în faza de planificare, deoarece ele pun în evidență fluctuațiile neobişnuite de la o lună la alta precum şi necorelările dintre rulajele şi soldurile diferitelor grupe de conturi. După cum am văzut procedurile analitice efectuate cu scopul detectării unor erori posibile, sunt denumite proceduri analitice de fond (PAF).

De regulă, procedurile analitice de fond (PAF) se aplică, înaintea efectuării testelor asupra detaliilor soldurilor conturilor (TDS), ele având un cost mai redus decât TDS. Participarea auditorilor la inventarierea activelor corporale, cererile de confirmare de către terți a creanțelor, analiza cererilor

Scanned with OKEN Scanner

de confirmare a obligațiilor primite de la furnizori şi alți creditori etc., necesită un efort mai mare decât calculul unor indicatori şi a unor fluctuații cu ajutorul IT.

Pe **baza** rezultatelor **procedurilor analitice de fond** (PAF) auditorul **extinde testele asupra detaliilor soldurilor** (TDS) numai pentru **conturile** la care **fluctuațiile** par **nerezonabile.** În acelaşi timp, auditorul reduce procedurile utilizate şi mărimea eşantioanelor pentru celelalte conturi.

c)Aplicarea testelor asupra detaliilor soldurilor conturilor

Testele asupra detaliilor soldurilor conturilor (TDS), se fac cu scopul determinării corectitudinii sau necorectitudinii valorice a soldurilor conturilor şi a prezentărilor de informații prin intermediul situațiilor financiare.

După cum am văzut auditul financiar (legal), are patru obiective referitoare la soldurile conturilor şi patru obiective referitoare la prezentarea şi descrierea informațiilor.

Întrucât situațiile financiare se întocmesc pe baza informațiilor furnizate de conturi, vom prezenta în continuare obiectivele testelor de detaliu aferente aserțiunilor făcute de conducere, referitoare atât la soldurile conturilor cât şi la prezentările de informații.

Cu ajutorul testelor asupra detaliilor **soldurilor conturilor (TDS), se verifică:**

1. **corectitudinea sumelor din soldurile conturilor:**

• dacă în soldurile conturilor de activ, de datorii şi de capitaluri proprii, sunt cuprinse numai sumele, care trebuiau incluse, dacă nu s-a înregistrat nimic în plus (existența). Pentru verificarea acestei aserțiuni auditorul apelează la cele şase tipuri de proceduri (inspecția documentară, inspecția fizică, investigarea personalului, confirmarea, recalcularea, proceduri analitice);

• dacă toate elementele de activ, de datorii şi de capitaluri proprii, care ar fi trebuit reflectate, sunt incluse în soldurile conturilor, fără omisiuni (exhaustivitatea);

• dacă toate resursele, din activul bilanțului, sunt controlate de entitate, ca urmare a unui drept de proprietate sau a unui drept de creanță (entitatea controlează beneficiile economice viitoare oferite de aceste resurse) şi dacă toate datoriile, din pasivul bilanțului, reprezintă obligații actuale ale entității şi nu ale altor persoane fizice (acționari, manageri) sau persoane juridice afiliate (drepturi şi obligații);

2. **dacă soldurile conturilor sunt corecte (evaluarea şi alocarea).** Cu ocazia verificării corectitudinii soldurilor conturilor auditorul are sarcina să urmărească: dacă alocarea pe conturi (clasificarea, imputarea) s-a făcut atât în funcție de conținutul economic cât şi în funcție

Scanned with OKEN Scanner

de forma juridică a elementelor auditate; dacă calculele sunt corecte; dacă evaluarea s-a făcut în concordanță cu principiile contabile (cost istoric, valoare justă, valoare reevaluată, ajustări pentru deprecieri sau pierdere de valoare etc.); dacă s-au respectat cerințele independenței exercițiilor contabile prin evitarea „reportării" unor înregistrări în alte exerciții; dacă se asigură concordanța detaliilor dintre documentele justificative, jurnalele de înregistrare cronologică, fişele de cont sintetice şi analitice (evidența sistematică) şi balanțele de verificare.

3.3.4.Controlul conturilor

Auditorii pot folosi opt categorii (tipuri) de proceduri de audit, fiecare categorie de probă de audit se poate colecta cu ajutorul unor proceduri specifice.

A. **Cele opt tipuri** de **proceduri aferente controlului conturilor** sunt:[49]

1. Inspecția registrelor contabile şi a documentelor justificative

Examinarea de către auditor a registrelor contabile şi a documentelor justificative, furnizează probe de audit cu un grad variat de credibilitate, în funcție de eficacitatea controlului intern şi în funcție de natura şi sursa acestora. Registrele contabile şi documentele justificative, stau la baza verificării contabilității entității şi a situațiilor financiare deoarece sunt uşor de accesat şi generează un cost al auditului relativ redus. Unele documente sunt singurul mijloc de probă referitoare la tranzacțiile şi operațiunile, care au avut loc.

Documentele externe, create de terți şi remise entității auditate (originalul facturilor de achiziții), sunt probe de audit mai credibile decât documentele interne. Documentele care au fost remise partenerilor de afaceri pentru acceptare şi care apoi s-au reîntors în entitate (efectele comerciale), au o credibilitate mare şi datorită faptului, că au fost confirmate atât de entitatea auditată cât şi de terți.

Unele documente externe au o fiabilitate mare şi datorită faptului, că au fost confirmate de notarii publici sau de către jurişti (documentele de proprietate asupra terenurilor, clădirilor etc., contractele comerciale, polițele de asigurare etc.).

Documentele interne create şi prelucrate în condițiile unui control intern corespunzător, sunt mai fiabile decât cele, care nu sunt supuse unui control intern adecvat. Documentele interne remise terților (facturile de

[49] Oprean Ioan, Lenghel Radu Dorin "Auditul financiar contabil" Editura Dimitrie-Cantemir, Cluj-Napoca 2007, pag. 155.

Scanned with OKEN Scanner

vânzare, efectele de încasat) sunt mai credibile decât cele create şi păstrate în entitate (state de plată ale salariilor, notele de transfer-restituire etc.).

Acestui tip de probă de audit îi corespund proceduri de audit diferite (paşi de urmat diferiți) sau terminologii diferite. Astfel, inspecției documentelor şi registrelor contabile îi corespund procedurile: examinarea, confruntarea, justificarea etc. Pentru exemplificare, redăm unele din procedurile (instrucțiuni referitoare la paşii de urmat) şi modul lor de formulare, referitoare la „inspecția registrelor şi documentelor".

- **examinarea,** este un studiu suficient de detaliat pentru a determina o anumită situație. În programul de audit această procedură se formulează sub forma *examinați un eşantion* de ... facturi, pentru a determina dacă ele conțin toate informațiile necesare şi pentru a stabili dacă pe ele există semnătura persoanelor care le-au întocmit şi a celor, care le-au verificat;
- **confruntarea,** este o instrucțiune, prin care se specifică ce se confruntă, de unde porneşte această operațiune şi spre ce se îndreaptă.

Uneori această instrucțiune este urmată de o altă instrucțiune, cum ar fi compararea sau recalcularea. Această instrucțiune poate fi formulată astfel: *confruntați* jurnalul de cumpărări cu facturile de achiziție şi *comparați* lista furnizorilor agreați de conducere cu evidența analitică a furnizorilor;

- **justificarea,** cuprinde instrucțiuni referitoare la utilizarea anumitor documente, cu scopul de a verifica realitatea operațiunilor şi exactitatea sumelor înregistrate.

Această instrucțiune sau procedură se poate formula astfel: *justificați* cheltuielile de deplasare, prin ordinele de deplasare, documentele de transport şi cazare şi celelalte documente aferente.

2. Inspecția activelor corporale

Inspecția activelor corporale constă în examinarea fizică a stocurilor şi imobilizărilor corporale. Examinarea existenței şi stării activelor corporale este asigurată în primul rând de inventariere. Inventarierea furnizează probe de audit credibile referitoare la existența activelor, dar nu în mod necesar şi referitoare la proprietatea bunurilor şi evaluarea acestora. Instrucțiunile date auditorilor referitoare la inspecția activelor corporale se pot formula astfel: *inventariați* numerarul din casierie la închiderea exercițiului şi *observați* modul, în care entitatea respectă procedurile de inventariere.

După, cum s-a arătat, inventarierea testează credibilitatea soldurilor contabile şi, dacă este cazul, le corectează în funcție de diferențele constatate sau le ajustează în funcție de valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunurilor, starea acestora şi prețul pieței.

Scanned with OKEN Scanner

Conducătorii entităților, trebuie să stabilească procedurile de inventariere a elementelor patrimoniale, cel puțin o dată pe an, înainte de închiderea exercițiului.

Dacă inventarierea este făcută la o altă dată decât sfârşitul exercițiului, trebuie avute în vedere mişcările de elemente patrimoniale între data inventarierii şi sfârşitul exercițiului.

Pentru obținerea probelor de audit adecvate şi suficiente referitoare la existența şi starea elementelor patrimoniale, auditorii trebuie să participe la inventariere oricând în cursul anului.

Prin această participare se culeg probe despre credibilitatea procedurilor de inventariere stabilite (teste de control) şi despre existența elementelor patrimoniale.

Dacă, auditorul nu poate participa la inventariere la data planificată, atunci el trebuie să ia parte la unele inventarieri de la o dată ulterioară şi să efectueze teste ale tranzacțiilor, care au intervenit între timp (reconstituirea stocului).

În situația în care, din diferite motive (cum ar fi: stocurile sunt localizate la distanțe mari), auditorul nu participă la inventariere, atunci, pentru culegerea probelor de audit suficiente şi adecvate, trebuie să apeleze la alte proceduri alternative, încercând să evite „limitarea ariei de aplicare a auditului". Una din aceste proceduri alternative constă în examinarea documentelor de vânzare a stocurilor, care au fost cuprinse în listele de inventariere (reconstituirea stocului la data inventarierii).

Cu ocazia planificării participării la inventariere sau cu ocazia alegerii procedurilor alternative, auditorul trebuie să țină seama de următoarele:

1. Natura şi eficacitatea sistemului contabil şi ale sistemului de control intern utilizate în entitate, în ceea ce priveşte elementele de inventariat;

2. Riscurile de audit (inerente, de nedetectare şi de control) precum şi pragul de semnificație, stabilit pentru soldul diferitelor conturi;

3. Calitatea procedurilor şi instrucțiunilor de inventariere:

• Colectarea listelor de inventariere folosite, nefolosite şi anulate. Acuratețea calculelor din aceste liste.

• Observarea procedurilor de numărare şi renumărare a stocurilor. Auditorul efectuează propriile teste de numărare, cântărire etc.

• Rezonabilitatea procedurilor de inventariere a stocurilor, care nu se determină prin numărare sau măsurare, ci pe bază de calcule tehnice şi analize de laborator (silozurile şi depozitele de cărbuni, cereale, cherestea, lichide etc.).

• Rigoarea procedurilor de stabilire a stadiului de finalizare a producției în curs de execuție, a stocurilor fără mişcare, cu mişcare lentă,

Scanned with OKEN Scanner

degradate, aparţinând terţilor (în consignaţie, spre prelucrare) sau aflate la terţi.

Pentru stocurile aflate la terţi se cere terţilor să confirme cantităţile deţinute. De asemenea, se analizează integritatea şi interdependenţa terţei părţi, se verifică documentele justificative referitoare la stocurile aflate la terţi etc.

• Amplasarea stocurilor. Dacă stocurile sunt dispersate teritorial, auditorul alege amplasamentele, la care va participa la inventariere.

Această alegere se face în funcţie de rezultatele la care s-a ajuns, cu ocazia evaluării riscurilor inerente (RI) şi riscurilor de control (RC) specifice diferitelor amplasamente.

4. Perioada inventarierii şi modul de stabilire al stocurilor de la 31 decembrie N, în funcţie de intrările şi ieşirile care au avut loc între data inventarierii şi sfârşitul exerciţiului.

5. Separarea stocurilor existente la data inventarierii de intrările şi ieşirile, care au loc în timpul inventarierii; cum se urmăreşte circulaţia stocurilor în timpul inventarierii, precum şi perioadele imediat anterioare şi ulterioare inventarierii. De regulă, pe durata inventarierii se sistează operaţiunile de predare-primire ale bunurilor inventariate. Dacă această suspendare nu poate avea loc, se creează zone tampon, în care se depozitează bunurile primite în timpul inventarierii sau din care urmează să se facă livrări. Operaţiunile respective se fac numai în prezenţa comisiei de inventariere care, pentru asigurarea posibilităţii de verificare ulterioară a acestor mişcări, menţionează pe documentele respective „primit sau eliberat în timpul inventarierii" (OMFP nr. 1753/2004).

6. Care sunt diferenţele stabilite la inventariere, cauzele lor şi modul lor de reflectare în contabilitate (compensări, perisabilităţi, alte plusuri sau lipsuri imputabile sau neimputabile etc.).

Auditorul, după ce obţine probe de audit suficiente şi adecvate referitoare la existenţa şi starea elementelor inventariate, procedează la analiza modului de recunoaştere al acestor elemente în situaţiile financiare şi al modului de evaluare şi prezentare.

Tratamentul de bază pentru evaluarea în bilanţ a elementelor de activ este dat de costul istoric. Acesta poate fi combinat cu alte baze de evaluare:

- stocurile sunt evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă (IAS nr. 2 „Contabilitatea stocurilor");
- terenurile şi mijloacele fixe sunt evaluate iniţial la costul de intrare.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile ulterioare aferente unui teren sau mijloc fix pot fi adăugate la costul istoric numai dacă se estimează că întreprinderea va obține avantaje economice viitoare suplimentare față de performanțele inițiale.

Ulterior recunoaşterii inițiale a terenurilor şi mijloacelor fixe, acestea sunt recunoscute la cost, mai puțin amortizarea cumulată aferentă şi orice pierdere cumulată din depreciere.

Valoarea recunoscută inițial pentru terenuri şi mijloace fixe, poate fi înregistrată şi la valoarea reevaluată (valoarea justă sau de piață), mai puțin amortizarea ulterioară cumulată din depreciere (IAS nr. 1 6 „Terenuri şi mijloace fixe").

Investițiile financiare curente, sunt recunoscute în bilanț, în funcție de politica contabilă adoptată, fie la valoarea de piață, fie la minimul dintre cost şi valoarea de piață.

Investițiile financiare pe termen lung, trebuie recunoscute în bilanț la una din valorile: cost; valoare reevaluată (justă); minimul dintre cost şi valoarea de piață.

Evaluările prezentate mai sus se bazează pe prevederile:

— IAS nr. 2 „Stocuri";
— IAS nr. 16 „Imobilizări corporale";
— IAS nr. 36 „Deprecierea activelor";
— IAS nr. 39 „Instrumente financiare": recunoaştere şi evaluare;
— OMFP nr. 1 752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

3. Observarea

Observarea, constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri ce este efectuată de alții. Instrucțiunea dată auditorului referitoare la observare poate fi formulată astfel: observați maniera în care se face recepția mărfurilor achiziționate, observați modul de verificare al facturilor etc.

Observarea furnizează probe de audit cu privire la efectuarea unei proceduri, dar eficiența ei este limitată de faptul că activitatea persoanei observate se modifică pe timpul observării. Ca urmare, rezultatele observării trebuie coroborate cu alte tipuri de probe.

Observarea include, de asemenea, folosirea anumitor simțuri (miros, pipăit) şi vizitarea unor secții de producție a unor şantiere sau a unor locuri de depozitare, pentru obținerea informațiilor necesare.

Scanned with OKEN Scanner

4. Investigarea

Investigarea constă în obținerea informațiilor de la persoane bine informate din interiorul sau din afara entității.

Investigațiile se materializează în cereri de informații oficiale, în scris de la terțe părți sau în întrebări orale neoficiale, adresate personalului entității. Instrucțiunile sau procedurile referitoare la investigare se pot formula astfel: chestionați managementul entității cu privire la procesele juridice în curs sau chestionați gestionarii cu privire la asigurarea condițiilor de depozitare.

Proba de audit obținută prin investigare nu este suficient de concludentă, deoarece, interlocutorul poate să nu fie sincer sau poate să nu fie bine informat.

Prin urmare, informațiile obținute pe baza chestionării (investigării), trebuie completate cu informații obținute prin alte mijloace de probă, cum sunt: inspecția, observarea, confirmarea etc.

Răspunsurile la investigări pot oferi auditorului informații pe care nu le deținea anterior. Aceste informații se pot corobora sau pot să nu se coroboreze cu alte probe. Investigarea conducerii este esențială pentru auditor atunci când doreşte să afle intențiile acesteia pentru viitor.

5. Confirmarea

Confirmarea constă în obținerea de la terți, (clienți, bănci, societăți de asigurări etc.) a unor declarații scrise, în urma solicitării adresate acestora. Confirmarea este o formă specifică a investigării, care se referă, de regulă, la soldurile conturilor.

Deoarece confirmarea provine din surse independente de entitatea auditată, ea este considerată o probă de audit credibilă.

Confirmarea creanțelor de către clienți, este o modalitate costisitoare de colectare a probelor de audit şi creează terților anumite inconveniente.

Confirmarea furnizează probe de audit despre *existența* debitorilor şi acuratețea înregistrărilor contabile, dar nu furnizează probe despre solvabilitatea (recuperabilitatea) debitelor şi despre creanțele neînregistrate.

Cererile de confirmare, sunt trimise către terții debitori de către conducerea entității, în numele auditorului. Prin aceste cereri de confirmare, terții debitori sunt autorizați să furnizeze direct auditorilor informațiile necesare.

În situația, în care terțul debitor nu răspunde la această cerere de confirmare, auditorul revine la această cerere sau apelează la *proceduri alternative.* Dacă pe baza acestor proceduri alternative nu se poate obține o asigurare rezonabilă referitoare la soldul sau rulajul unor conturi, auditorul

Scanned with OKEN Scanner

va considera situația respectivă ca o eroare sau ca o limitare şi va întocmi un raport de audit modificat.

Din cadrul procedurilor alternative nu pot lipsi:

- analiza documentelor de livrare şi de transport întocmite cu ocazia vânzării;
- examinarea înregistrărilor contabile efectuate la sfârşitul exercițiului (provizioane, bunuri aflate la terți etc.);
- analiza încasărilor de la terțul respectiv după închiderea exercițiului etc.

Cererile de confirmare pot îmbrăca trei forme principale:

a) o formă pozitivă, prin care terțul debitor este rugat să confirme sau să-şi exprime dezacordul cu privire la soldul sau rulajul unui cont. Dacă sumele, care trebuie confirmate sunt incluse în cererea de confirmare este posibil, ca terțul să semneze şi să restituie documentul fără o analiză adecvată.

Dacă suma nu este inclusă în cererea de confirmare, terțul ar trebui să facă un efort pentru completarea formularului şi ca urmare ar putea să nu răspundă la această solicitare.

b) o formă negativă, prin care terțul debitor este invitat să răspundă, numai în cazul, în care există un dezacord referitor la contul respectiv (nu i se cere să confirme soldul ci doar să-şi exprime un eventual dezacord). Confirmarea pozitivă oferă probe de audit mai credibile decât confirmarea negativă, aceasta deoarece unii debitori, din neglijență, nu răspund la aceste cereri de confirmări. Alegerea dintre forma pozitivă şi forma negativă se face în funcție de circumstanțe. Astfel, dacă riscurile inerente şi riscurile de control au fost evaluate la nivel ridicat, se alege forma pozitivă.

c) o combinație între forma pozitivă şi forma negativă, se utilizează acolo, unde există un număr redus de solduri cu o valoare mare şi un număr mare de solduri cu o valoare mică. Într-o astfel de situație, se solicită o confirmare pozitivă pentru soldurile cu valoare mare şi o confirmare negativă pentru soldurile, care au o valoare mică. Dacă, din diferite motive, auditorul cere confirmarea de către terții debitori a soldurilor înainte de închiderea exercițiului, atunci auditorul trebuie să testeze tranzacțiile care intervin între data confirmării şi închiderea exercițiului şi numai după aceasta să se pronunțe asupra soldurilor din situațiile financiare.

Scanned with OKEN Scanner

6. Recalcularea

Recalcularea constă în verificarea acurateței (exactității) aritmetice, a documentelor sau registrelor contabile sau în efectuarea de către auditor a unor alte calcule.

7. Reefectuarea

Reefectuarea sau reconstituirea constă în executarea de către auditor, în mod independent, a unor proceduri sau a unor controale interne, care au fost efectuate inițial de către cei auditați.

8. Procedurile analitice

Procedurile analitice constau în evaluări ale informațiilor financiare, realizate prin intermediul unui studiu al relațiilor de plauzabilitate, dintre datele financiare şi nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, investigarea fluctuațiilor, care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care se abat de la valorile aşteptate. Procedurile analitice constau în analiza indicatorilor şi a tendințelor semnificative.

Procedurile analitice nu depistează fraudele şi erorile, ci doar scot în evidență categoriile de operațiuni şi soldurile de conturi, care trebuie investigate mai detaliat.

După cum vom vedea mai jos, utilizarea procedurilor analitice este obligatorie atât în faza de planificare cât şi în faza de realizare a misiunilor de audit.

Am văzut că auditorul este preocupat de colectarea probelor concludente cu costuri scăzute. Costul probelor nu poate fi o justificare pentru renunțarea la colectarea probelor de audit suficiente şi adecvate.

Cele mai costisitoare tipuri de probe sunt inspecția activelor corporale şi confirmarea:

- inspecția (examinarea fizică) a activelor corporale, impune prezența auditorilor la inventarierea multor gestiuni, care pot fi dispersate teritorial sau care pot dura multe zile;
- obținerea confirmărilor de la terți, ocazionează cheltuieli şi consumă timp pentru întocmirea numeroaselor cereri de confirmare, trimiterea cererilor la terți, revenirea dacă terții nu răspund la aceste cereri, primirea confirmărilor şi analiza abaterilor.

În categoria tipurilor de probe de audit care au un cost moderat, dacă entitatea auditată furnizează la timp informațiile suficiente şi adecvate necesare, se includ: inspecția registrelor contabile şi a documentelor justificative, recalcularea şi procedurile analitice.

Cele mai ieftine probe de audit sunt: observarea şi investigarea.

Scanned with OKEN Scanner

B. Principalele **obiective** de verificat de către **auditori** privind **conturile** sunt:

1. La **conturile de capitalurile proprii** , auditorul **verifică** :

- înregistrarea în conturile de capitaluri a operațiunilor , în conformitate cu deciziile AGA ;
- dacă toate creşterile sau diminuările de capitaluri proprii sunt reale şi corespund deciziilor conducerii;
- dacă toate creşterile sau diminuările de rezerve au fost corect înregistrate ;
- dacă rezervele din reevaluare au fost corect înregistrate ;
- dacă dividendele au fost corect înregistrate şi aprobate de AGA;
- dacă modificările capitalurilor proprii au fost înregistrate în perioada contabilă corespunzătoare acestor modificări;
- dacă capitalurile proprii au fost corect preluate în bilanț;

2. La **conturile de activele imobilizate** , auditorul **verifică**:

- dacă toate activele imobilizate sunt înregistrate şi corect evidențiate;
- dacă activele imobilizate există în realitate la data bilanțului;
- dacă intrările şi iesirile de active imobilizate au fost înregistrate în perioada corectă ;
- dacă amortizarea activelor imobilizate a fost corect înregistrată;
- dacă activele reevaluate au fost corect calculate şi înregistrate ;
- dacă activele imobilizate au fost corect preluate în bilanț;

3. La **conturile de stocuri** , auditorul **verifică** :

- dacă toate stocurile au fost identificate şi înregistrate corect ;
- dacă stocurile au fost înregistrate în perioada contabilă corectă ;
- dacă costul stocurilor a fost corect calculat ;
- dacă metodele de evaluare a stocurilor sunt corecte şi în conformitate cu procedurile interne ale conducerii;
- dacă rezultatele inventarierii au fost corect regularizate în contabilitate ;
- dacă conturile de stocuri au fost corect preluate în bilanț;

4. La **conturile de terți** , auditorul **verifică** :

- dacă toate datoriile şi creanțele au fost corect înregistrate ;
- dacă există concordanță între balanțele conturilor analitice şi cele sintetice, referitoare la terți ;
- dacă soldurile conturilor de clienți şi datorii sunt corect determinate şi corespund realității ;
- dacă pentru clienții neîncasați s-au constituit corect ajustări pentru depreciere ;

Scanned with OKEN Scanner

- dacă pentru datoriile probabile (litigii, penalizări de întârziere, amenzi) s-au constituit corect provizioane ;
- dacă soldurile conturilor de terţi au fost corect preluate în bilanţ;

5. La **conturile de trezorerie** , auditorul **verifică** :

- dacă elementele de trezorerie au fost corect înregistrate şi calculate ;
- dacă toate încasările şi plăţile au fost înregistrate în perioada corespunzătoare ;
- dacă soldurile conturilor de trezorerie corespund realităţii ;
- dacă soldurile conturilor de trezorerie au fost corect preluate în bilanţ;

6. La **conturile de cheltuieli şi venituri** , auditorul **verifică:**

- dacă toate cheltuielile şi veniturile au fost corect înregistrate ;
- dacă toate cheltuielile şi veniturile corespund realităţii;
- dacă toate cheltuielile şi veniturile corespund obiectului de activitate ;
- dacă toate cheltuielile şi veniturile corespund perioadei corecte;
- dacă cheltuielile şi veniturile în avans au fost corect regularizate ;
- dacă toate cheltuielile şi veniturile au fost corect preluate în contul de profit şi pierdere ;

3.3.5.Întocmirea raportului de audit

Etapa finală a unui angajament de audit, constă în emiterea unui **raport,** în care sunt prezentate concluziile, la care a ajuns auditorul în urma colectării şi analizei probelor de audit.

În funcţie de constatările făcute şi împrejurările, în care s-a efectuat auditarea situaţiilor financiare, acest raport poate fi standardizat (nemodificat) sau modificat.

A. Raportul de audit standard (nemodificat)

Raportul de audit trebuie să exprime clar, în scris, opinia auditorului, trebuie să evalueze, dacă situaţiile financiare, au fost stabilite conform unui sistem de referinţe contabile identificate. Raportul de audit standard conţine următoarele **elemente esenţiale:**

Scanned with OKEN Scanner

a1. Titlul

Pentru a nu se confunda cu rapoartele întocmite de alte persoane sau comitete, este necesar ca în titlu să fie inclusă expresia „auditor independent" sau „comisie de cenzori". Titlul raportului se poate formula astfel: „Raport de auditare asupra situațiilor financiare ale S.C. ..... la data de 31 decembrie ....., întocmit de către auditorul financiar independent (comisia de cenzori) .....".

a2. Destinatarul

În funcție cerințele specifice ale fiecărei entități, destinatarii Raportului de audit pot fi:

- Consiliul de administrație (guvernanța)
- Adunarea Generală a Acționarilor sau Asociaților;
- Bursa de valori etc.

a3. Paragraful de deschidere şi introductiv

Acest paragraf îndeplineşte **trei funcții:**

a) de a preciza faptul că s-a efectuat un audit şi nu un serviciu conex;

b) de a identifica situațiile financiare auditate, astfel:

Situațiile financiare auditate au fost întocmite de către S.C. ..... la 31 decembrie ..... Aceste documente de sinteză contabilă se individualizează prin:

- total activ;
- cifra de afaceri;
- profitul net;
- număr pagini (cu trimitere la situațiile financiare anexate).

c) de a preciza responsabilitățile, astfel:

Aceste situații financiare, conform Legii nr. ..... şi conform ..... relevă responsabilitatea Consiliului de Administrație. Responsabilitatea auditorului constă în exprimarea unei opinii asupra acestor documente de sinteză contabilă, pe baza procedurilor de audit folosite (aplicate).

a4. Întinderea (amploarea) auditului

Acest paragraf trebuie să prezinte amploarea demersurilor puse în practică de către auditor (pe parcursul anului noi am...) şi să confirme faptul, că auditul a fost realizat conform Normelor (Standardelor) de audit.

De asemenea, în acest paragraf se înscriu declarații ale auditorului, prin care se confirmă, că auditul a fost planificat şi exercitat astfel, încât să se obțină o asigurare rezonabilă asupra faptului, că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative şi asupra faptului, că auditul efectuat asigură o bază rezonabilă pentru exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare. Acest paragraf poate fi redactat astfel:

Scanned with OKEN Scanner

„Noi am efectuat auditul conform Standardelor de audit ..... Aceste standarde, cer ca auditul să fie planificat şi realizat astfel încât să se obţină o asigurare rațională asupra faptului că situațiile financiare nu conţin denaturări semnificative.

Misiunea noastră de auditare constă în:

- Evaluarea sistemului contabil şi a sistemului de control intern;
- Examinarea prin sondaj a elementelor probante, care justifică datele conținute în situațiile financiare;
- Aprecierea principiilor contabile şi a estimărilor semnificative făcute de către conducere (toate derogările de la principiile contabilității au fost menționate şi evaluate în notele anexe);
- Verificarea modului de întocmire şi prezentare al situațiilor financiare;
- Examinări analitice etc.

Ca urmare, considerăm că auditul efectuat de noi reprezintă o bază rezonabilă pentru exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare."

a5. Opinia auditorului

În acest paragraf, auditorul trebuie să exprime clar opinia sa cu privire la asigurarea imaginii fidele referitoare la poziția financiară, performanțele financiare şi fluxurile de trezorerie prezentate prin intermediul situațiilor financiare auditate.

Paragraful rezervat opiniei auditorului se poate redacta astfel:

„După opinia noastră situațiile financiare dau o imagine fidelă, clară şi completă (sau prezintă sincer, în toate aspectele sale semnificative) asupra poziției financiare, precum şi asupra rezultatelor şi fluxurilor de trezorerie ale S.C. ..... la data de 31 decembrie ..... Aceste situații financiare au fost întocmite în conformitate cu (se indică normele) şi în conformitate cu (se indică alte reglementări)".

Reglementările contabile naționale (OMFP nr. 1752 /2005) cer auditorilor să se pronunțe şi asupra gradului de conformitate al „Raportului administratorilor" cu „Situațiile financiare" auditate.

a6. Data raportului

Raportul de audit trebuie să poarte data finalizării lucrărilor de audit. Prin aceasta se confirmă faptul, că auditorul a ţinut cont, cu ocazia încheierii misiunii sale, de toate evenimentele şi operațiunile, care au avut loc, după data închiderii exercițiului. Această dată nu poate fi anterioară, analizării situațiilor financiare de către Consiliul de Administrație.

a7. Adresa auditorului

Se trece denumirea şi adresa (țara, oraşul) firmei sau cabinetului de audit, care are responsabilitatea auditului efectuat.

Scanned with OKEN Scanner

a8. Semnătura auditorului

Raportul trebuie să conţină denumirea societăţii de audit şi numele persoanei care o reprezintă.

Raportul de audit standard (nemodificat), prin care se exprimă **o opinie fără rezerve** asupra imaginii fidele, furnizată de situaţiile financiare **se emite**, numai atunci când sunt întrunite următoarele **condiţii**:

a) situaţiile financiare sunt complete, iar prezentările şi descrierile de informaţii, din Notele explicative sunt adecvate;

b) misiunea de audit s-a derulat conform tuturor Standardelor Internaţionale de Audit (ISA);

c) situaţiile financiare au fost elaborate în concordanţă cu referenţialul contabil identificat (IFRS/IAS, directivele europene, RCN);

d) nu s-au constatat aspecte, care impun adăugarea unui paragraf de evidenţiere sau modificarea unui paragraf.

Dacă una din aceste patru condiţii nu este îndeplinită, auditorul nu poate emite un raport standard (nemodificat).

B. Raportul de audit modificat

Raportul de audit prezentat mai sus se redactează într-o formă „modificată" în următoarele **două situaţii:**

B1.Situaţii, care nu au consecinţe asupra opiniei auditorului

Pentru a scoate în evidenţă anumite elemente, care afectează situaţiile financiare şi care sunt ***detaliate în notele explicative,*** anexate la situaţiile financiare, auditorul trebuie **să adauge,** după paragraful 5 de mai sus, „Opinia auditorului", **un paragraf de observaţii** sau de evidenţiere, **fără** ca acesta să aibă vreo consecinţă asupra **opiniei fără rezerve a auditorului.**

Acest paragraf de observaţii (evidenţiere) se inserează în Raportul de audit în următoarele **cinci situaţii:**

1) există probleme legate de continuitatea activităţii;
2) auditorul se loveşte de anumite incertitudini semnificative;
3) auditorul constată abateri justificate de la principiile şi normele contabile;
4) auditorul doreşte să scoată în evidenţă anumite aspecte;
5) auditorul doreşte să facă referiri la responsabilitatea unui „alt auditor".

1) Atunci când intervin **probleme semnificative** referitoare la **continuitatea activităţii:**

Auditorul nu are obiective referitoare la evaluarea stării financiare a entităţii, dar el trebuie să stabilească dacă continuitatea activităţii este asigurată.

Scanned with OKEN Scanner

1.1. Dacă auditorul apreciază, că ipoteza continuității activității este **fondată,** el nu va modifica raportul său de audit.

1.2. Dacă auditorul estimează, că sunt **îndoieli** în legătură cu ipoteza asigurării continuității activității, atunci el va urmări dacă în notele explicative la situațiile financiare sunt descrise corect aceste îndoieli.

Dacă în aceste note explicative, îndoielile referitoare la continuitatea activității sunt corect descrise, atunci auditorul:

- exprimă o opinie fără rezerve;
- modifică raportul său, prin introducerea unui paragraf de observații, în care subliniază aceste îndoieli, făcând trimitere la nota explicativă, care descrie aceste îndoieli. În aceste situații paragraful de observații se formulează astfel: „Fără a pune în discuție opinia fără rezerve de mai sus, atragem atenția asupra notei nr.... la situațiile financiare. Societatea a înregistrat... (se descriu îndoielile).

Aceste elemente determină îndoieli importante cu privire la continuitatea activității".

Dacă auditorul se loveşte de *incertitudini semnificative* referitoare la continuitatea activității, atunci va formula o *„imposibilitate de exprimare a unei opinii*".

De asemenea, dacă în notele explicative *nu sunt cuprinse informații suficiente* referitoare la continuitatea activității, auditorul formulează o *„opinie cu rezerve*" sau o *„opinie defavorabilă*".

1.3. Dacă auditorul estimează că ipoteza **continuității activității este nefondată,** că entitatea nu-şi va putea continua activitatea într-un viitor previzibil, se procedează astfel:

• Dacă situațiile financiare **sunt** întocmite la **valoarea lichidativă,** auditorul verifică evaluările făcute şi dacă acestea sunt corecte, va exprima o opinie fără rezerve, asupra situaților financiare şi va urmări dacă în notele anexe sunt descrise amănunțit aceste aspecte.

Indiciile referitoare la imposibilitatea continuității activității trebuie prezentate în notele explicative. În acest sens se prezintă suficient de detaliat principalele elemente, care conduc la îndoieli cu privire la capacitatea entității de a-şi continua activitatea într-un viitor previzibil cum sunt:

- situația netă negativă sau fondul de rulment negativ;
- ratio-uri financiare de bază, defavorabile;
- pierderi din exploatare importante;
- recurgerea excesivă la credite pe termen scurt pentru finanțarea activelor pe termen lung;
- incapacitatea de plată a datoriilor scadente sau de încasare a creanțelor;

Scanned with OKEN Scanner

- incapacitatea de a obține noi finanțări sau creditări pentru dezvoltare;
- pierderea unor piețe de desfacere importante, a unor concesiuni sau licențe sau a unor furnizori importanți;
- tulburări sociale;
- plecarea din unitate a unor specialişti, care nu pot fi înlocuiți;
- procesele juridice, care prezintă riscul să ducă la soluții nefavorabile pentru unitate;
- modificarea legislației sau a politicii Guvernului etc.

Dacă situațiile financiare **nu sunt** întocmite **la valori lichidative,** auditorul va exprima o opinie nefavorabilă.

Auditorul trebuie să descrie situațiile, care atestă incapacitatea entității de a-şi realiza activele sale în vederea rambursării datoriilor la termen (incapacitate de plată);

2) Auditorul întâlneşte incertitudini semnificative:

O incertitudine este o problemă a cărei rezolvare depinde de modul cum se vor derula în viitor anumite evenimente, care în prezent scapă controlului entității, dar care pot avea anumite consecințe asupra situațiilor financiare. Astfel, dacă întreprinderea este pârâtă într-un proces, auditorul analizează, dacă descrierile din notele explicative sunt suficiente şi în funcție de aceasta, va formula o opinie cu rezerve sau un paragraf de evidențiere.

3) Auditorul constată unele abateri justificate de la principiile şi standardele contabile Abaterile de la principiile şi standardele contabile impun, de regulă, o altă opinie decât cea fără rezerve. Dar dacă această abatere este justificată şi acceptată de auditor, în paragraful de evidențiere, se explică faptul că aplicarea anumitor principii sau standarde contabile ar fi dus la rezultate înşelătoare.

După cum s-a arătat, situațiile financiare trebuie să reflecte „imaginea fidelă".

Pentru asigurarea imaginii fidele se admit unele derogări de la principiile şi standardele contabile.

4) Auditorul doreşte să scoată în evidență anumite aspecte

Prin intermediul paragrafului de evidențiere auditorul poate atrage atenția asupra unor aspecte semnificative, care sunt utile celor şapte categorii de utilizatori ai situațiilor financiare. Astfel de precizări se pot referi la: tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate, modificarea politicilor sau reglementărilor contabile, care afectează comparabilitatea cu exercițiul precedent, evenimente importante după închiderea exercițiului, alte incertitudini semnificative dezvoltate în Notele explicative.

Scanned with OKEN Scanner

5) Auditorul s-a folosit de serviciile unui alt auditor:

Dacă se auditează o entitate, care are filiale sau sucursale amplasate la distanțe mari, atunci se apelează la serviciile altor auditori, care realizează anumite părți din angajamentul de audit. În situația în care nu a putut fi controlată activitatea acestui „alt auditor" în paragraful 2, referitor la întinderea (perimetrul) auditului se fac referiri la răspunderea celuilalt auditor.

B2. Situații, care au consecințe asupra opiniei auditorului

Auditorul **nu** exprimă **o opinie fără rezerve,** atunci când intervin următoarele **trei** situații, care pot avea o influență semnificativă asupra situațiilor financiare:

1) O limitare a întinderii lucrărilor poate să ducă la:

- O opinie cu rezerve, sau
- Imposibilitatea exprimării unei opinii.

Limita întinderii lucrărilor poate fi impusă de entitatea auditată sau de circumstanțe.

Limitările sau restricțiile *impuse de entitatea auditată* se pot datora dorinței de reducere a costului auditului (auditul nu participă la inventariere) sau dorinței de a evita anumite conflicte între entitate şi debitorul său (nu se solicită confirmarea creanțelor).

Când entitatea impune astfel de limitări, auditorul introduce în raportul său, înainte de paragraful 5 „opinia auditorului", un paragraf, în care descrie limitările sau restricțiile impuse. În acest caz, în paragraful destinat exprimării opiniei auditorului se trece „opinia cu rezerve" sau „imposibilitatea exprimării unei opinii", în funcție de gravitatea acestor restricții, arătându-se motivele exprimării altor opinii decât fără rezerve.

Dacă se refuză exprimarea unei opinii, paragraful 4 referitor la întinderea angajamentului de audit se elimină complet.

Limitările *impuse de circumstanțe,* care scapă controlului clientului sau auditorului. O astfel de limitare poate interveni atunci când contabilitatea, nu furnizează informațiile necesare sau atunci când contractarea angajamentului de audit s-a făcut după data închiderii exercițiului. Ca urmare auditorul nu a putut aplica unele proceduri pentru culegerea probelor de audit suficiente şi adecvate deoarece nu a putut participa la inventariere, nu a putut cere confirmarea creanțelor, nu a putut audita o filială etc.

În această situație auditorul introduce în raportul său (înainte de paragraful 5), un paragraf, în care descrie aceste limitări şi în funcție de pragul de semnificație, de gravitatea limitărilor exprimă o „opinie cu rezerve" sau „imposibilitatea exprimării unei opinii".

Scanned with OKEN Scanner

2) **Un dezacord cu conducerea,** determinat de *prezentarea de **situații financiare înșelătoare sau care nu au fost întocmite în concordanță cu referențialul contabil identificat.*** Această situație impune:

- O opinie cu rezerve, dacă abaterile nu sunt semnificative, sau
- O opinie nefavorabilă, dacă abaterile sunt semnificative.

În acest caz, auditorul prezintă în raportul său, procedând ca în situația de mai sus, natura dezacordului şi suma aferentă. Astfel de situații pot interveni dacă: conducerea refuză să constituie provizioane, să facă ajustări de evaluare, sau dacă entitatea nu a capitalizat în cadrul imobilizărilor unele sume, care au fost înregistrate ca şi cheltuieli de exploatare ori entitatea nu a prezentat în Notele explicative toate informațiile necesare pentru asigurarea imaginii fidele.

3) ***Auditorul nu este independent sau intervin limitări grave, ale ariei de cuprindere** a angajamentului de audit.* Această situație impune:

- Imposibilitatea exprimării unei opinii (refuzul de a exprima o opinie).
- Opinia cu rezerve sau Opinia contrară (nefavorabilă).

Pentru a putea stabili ce tip de raport trebuie să emită, auditorul parcurge următoarele proceduri:

- Analizează, dacă au intervenit situații, care impun emiterea unui alt raport decât cel standard, fără rezerve. Această situație trebuie documentată în „Foile de lucru".
- Analizează gradul de semnificație al fiecărei situații, care impune emiterea unui raport modificat.
- Se decide tipul de raport în funcție de caracterul semnificativ sau nesemnificativ al limitărilor şi dezacordurilor cu conducerea constatate.
- Se redactează raportul de audit.

3.4.Responsabilitatea auditorilor

Responsabilitatea implementării unor politici contabile corespunzătoare , a unui control intern performant şi a efectuării unor prezentări corecte a situațiilor financiare anuale, îi revine managerului şi nu auditorului .

Auditorul **răspunde pentru planificarea şi efectuarea auditului,** astfel încât să obțină **o asigurare rezonabilă privind prezența sau absența** unor prezentări eronate semnificative, în situațiile financiare anuale .

Scanned with OKEN Scanner

Auditorul **nu răspunde,** privind planificarea şi efcetuarea auditului, astfel încât să obțină o asigurare rezonabilă, în ceea ce priveşte detectarea erorilor, care nu sunt semnificative, indiferent dacă aceste prezentări eronate sunt greşeli sau fraude.

În ceea ce priveşte cele două prezentări eronate , acestea sunt definite astfel:

- eroarea,care este o informație falsă, neintenționată din situațiile financiare ;
- frauda este o informație falsă, intenționată din situațiile financiare;

În realizarea misiunilor de audit, auditorii poartă **responsabilitatea,** ca situațiile financiare auditate să respecte **principiile** prevăzute în **codul de etică profesională în domeniul auditului financiar** şi care constituie acceptarea responsabilității față de public (clienți , stat , bănci , comunitatea de afaceri) , respectiv **:**

a) **respectarea principiilor integrității şi obiectivității** cu privire la :
   - obligațiile auditorilor de a fi corecți , oneşti şi neimplicați în conflicte de interese;
   - manifestarea obiectivității în furnizarea serviciilor de audit;
   - să nu accepte presiuni asupra lor sau cadouri de orice natură;

b) **respectarea principiului independenței cu privire la :**
   - independența membrilor cabinetelor de audit față de clienții lor;
   - neparticiparea directă sau indirectă la capitalul propriu al clientului sau în relații de afaceri;

c) **Respectarea principiului competenței profesionale cu privire la :**
   - atingerea competenței profesionale, care cere studii de specialitate , pregătire profesională şi stagiu profesional ;
   - menținerea şi dezvoltarea competenței profesionale, care presupune documentarea permanentă privind legislația financiar contabilă, a Standardelor de Audit şi totodată un control al calității serviciilor profesionale;

d) **Respectarea principiului confidențialității cu privire la :**
   - păstrarea confidențialității informațiilor obținute în timpul misiunii ;

Scanned with OKEN Scanner

- nedivulgarea informațiilor fără autorizare corespunzătoare (obligație legală sau profesională);

e) **Respectarea principiului conduitei profesionale cu privire la** manifestarea auditorului, astfel încât sa se evite un comportament, care ar discredita profesia;

f) **Respectarea principiului publicității cu privire:**
- la nefolosirea de mijloace, care aduc faimă proastă profesiei de auditor ;
- să nu aibă pretenții exagerate, în raport cu competența şi experiența, care a dobândit-o ;
- să nu denigreze activitatea altor auditori,

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4. EXPERTIZA CONTABILĂ

4.1. Clasificarea expertizelor contabile

Expertizele contabile, sunt mijloace de probă utilizabile în rezolvarea unor cauze, care necesită cunoştinţe de strictă specialitate din partea unor persoane, care au calitatea de expert contabil.

Expertizele contabile" dispuse din oficiu sau acceptate la cererea părţilor, în fazele de instrumentare şi de judecată ale unor cauze civile şi/sau comerciale, ataşate sau nu unui proces penal, se numesc expertize contabile judiciare."[50] Toate celelalte expertize contabile sunt extrajudiciare.

Expertizele contabile, pot fi efectuate numai de către persoanele, care au dobândit calitatea de expert contabil, în conditiile legii, şi care sunt înscrise, cu viza la zi, în Tabloul expertilor contabili, actualizat anual de către Corpul Eperţilor Contabili şi Contabili Autorizaţi (CECCCAR).

Expertizele contabile pot fi clasificate:

I. După **scopul principal** în care au fost solicitate :

a. Expertize contabile judiciare, reglementate de : Codul de procedură civilă, Codul de procedură penală, alte legi speciale;

b. Expertizele contabile extrajudiciare , sunt cele efectuate în afara procedurilor reglementate, privind rezolvarea unor cauze nesupuse verdictului justiţiei. Sunt efectuate în afara unui proces judiciar,şi nu au calitatea de mijloc de probă în justiţie, ci, cel mult, de argument pentru solicitarea de către părţi, a administrării probei cu expertiza contabilă judiciară sau pentru rezolvarea unor litigii pe cale amiabilă.

II. După **natura principalului obiectiv** la care se referă :

a. Expertize contabile civile, dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor civile;
b. Expertize contabile penale, dispuse sau acceptate în rezolvarea unor aspecte civile ataşate litigiilor penale;
c. Expertize contabile comerciale, dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor comerciale;
d. Expertize contabile fiscale, dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor fiscale;

[50] O.U.G. 65/1994 privind organizarea activităţii de expertiză contabilă şi a contabililor autorizaţi,modificată în 2007.

Scanned with OKEN Scanner

e. Alte categorii de expertize contabile judiciare, dispuse de organele în drept sau extrajudiciare solicitate de către clienți.

4.2. Norme de comportament profesional specifice misiunilor de expertiză contabilă[51]

a. Independența expertului contabil

Expertizele contabile, pot fi efectuate numai de către experții contabili înscrişi în Tabloul Corpului. Expertul contabil solicitat în efectuarea unei expertize contabile, este obligat să fie independent față de părțile interesate în expertiză, evitând orice situație, care ar presupune o lipsă de independență sau o constrângere, care ar putea să-i afecteze integritatea şi obiectivitatea.

Expertizele contabile efectuate de experții contabili, care nu întrunesc condițiile pentru a fi înscrişi ca membrii ai Corpului, cad sub incidența sancțiunilor, privind exercitarea unei profesii fără autorizație.

Dacă un expert contabil implicat într-o astfel de situație este solicitat pentru efectuare unei expertize contabile, el este obligat să aducă la cunoştința solicitantului situația în care se află.

Independența expertului contabil trebuie să fie absolută, în cazul experților contabili numiți din oficiu, de către organele în drept, şi relativă, în cazul experților contabili recomandați de părți sau solicitați în efectuarea de expertize contabile extrajudiciare.

Independența absolută a expertului contabil numit de către organele în drept, derivă din obligația acestuia de a ține seama de toate cazurile de incompatibilitate, abținere şi recuzare, prevăzute de Codul de procedură civilă şi alte reglementări procedurale speciale, care sunt aceleaşi, cu cele privind judecătorii.Experții contabili, care se află în situații de incompatibilitate, abținere sau posibilate de recuzare, trebuie să le aducă la cunoştința organului, care i-a numit.

Independența relativă, derivă doar din reglementările profesiei contabile, mai restrictive decât cele din reglementarea generală.

Expertul contabil, la primirea oricărei lucrări de expertiză, va face un examen de independență şi va completa o „ Declarație de independență", care va însoți lucrarea depusă, pentrul auditul de calitate de către Corp.

b. Competența expertului contabil

Calitatea de expert contabil abilitat, să efectueze expertize contabile este reglementată. Expertul contabil trebuie să se supună regulilor

[51] Standardul profesional 35 "Expertizele contabile"-Ghid de aplicare, Editura C.E.C.C.A.R., Bucureşti 2007 pag. 9

Scanned with OKEN Scanner

Corpului, privind formarea continuă, actualizarea şi testarea permanentă a cunoştinţelor, pe care le posedă.

Expertiza contabilă, are drept suport documentele primare şi înregistrarea evenimentelor şi tranzactiilor, în contabilitate.Ca urmare, expertul contabil solicitat în efectuarea expertizelor contabile, trebuie să posede cunoştinţe, solide şi actualizate în domeniul economic în general şi mai ales în domeniul financiar contabil. Aceste cunoştinţe trebuie probate cu calitatea de expert contabil membru Corpului, cunoştinţe care se supun, regulilor stabilite de Corp, cu privire la pregătirea individuala continuă şi al testării cunoştinţelor acumulate.

c. Calitatea expertului contabil

Expertul contabil, trebuie să efectueze expertizele contabile, pentru care a fost solicitat şi pe care le-a acceptat cu conştiinciozitate, devotament, corectitudine şi imparţiabilitate. Expertizele contabile trebuie să fie utile celor care le-au solicitat.

Expertizele contabile, constituie mijloace de probă stiinţifică, iar în elaborarea lor, expertul contabil trebuie să folosească metode specifice ştiinţei contabilităţii. Concluziile expertului contabil trebuie să fie fundamantate numai pe documentele, care atestă evenimente şi tranzacţii, care fac sau trebuie să facă obiectul recunoaşterilor, evaluărilor, clasificărilor şi prezentărilor contabile.

În expertizele contabile judiciare, expertul contabil trebuie să fie un terţ în proces, care prin calitatea lui procesuralã, contribuie la stabilirea adevărului de către organele de drept.Raportul de expertiză contabilă judiciară, are caracter de probă ştiinţifică, care trebuie să prezinte un înalt grad al indicelui contributiv, la soluţionarea cauzei în care a fost dispus.

Nedocumentarea şi nefundamentarea ştiinţifică, a rapoartelor de expertiză contabilă judiciară, pot fi şi sunt adesea, sancţionate de organele de drept, care le-au dispus, cu înlocuirea expertului contabil şi dispunerea unei noi expertize contabile. Dacă în aceeaşi cauză s-a dispus o nouă expertiză contabilă, care ajunge la concluzii diferite faţă de prima, din cauza utilizării altor criterii şi metode de investigaţie, organul în drept, care le-a dispus, are posibilitatea de a se opri la aceea pe care o consideră mai fundamentată sub aspect ştiinţific, respectiv de mai bună calitate.

Nici expertizele contabile extrajudiciare, nu trebuie să facă rabat din punct de vedere al calităţii.

Independenţa şi competenţa profesională a expertului contabil, trebuie să asigure o documentare şi o fundamentare ştiinţifică, şi a expertizelor contabile extrajudiciare.

Scanned with OKEN Scanner

d. Secretul profesional şi confidenţialitatea expertului contabil

Expertul contabil, trebuie să respecte secretul şi caracterul confidenţial, al informaţiilor la care a avut acces şi de care a luat cunoştinţă cu ocazia efectuării expertizelor contabile, trebuind să se abţină de la divulgarea lor de către terţi, cu excepţia cazurilor în care a fost autorizat expres, în acest scop sau dacă are obligaţia legală sau profesională, să facă o astfel de divulgare.

Particularizat la expertizele contabile judiciare, secretul profesional şi confidenţialitatea expertului contabil, trebuie să se manifeste şi prin următoarele acte de comportament:

a) Expertul contabil, numit din oficiu sau la recomandarea unei părţi, nu trebuie să prezinte mai mult decât se cere. El trebuie să invoce în raportul său de expertiză contabilă judiciară, numai acele evenimente şi tranzacţii probate cu documente justificative şi/sau evidenţieri contabile, care au o legătură cauzală cu obiectivul, care i-a fost fixat de organul în drept, care a dispus expertiza contabilă judiciară.

b) Expertul contabil, numit din oficiu sau la recomandarea unei părţi, într-o cauză judiciară, trebuie să se abţină de la divulgarea conţinutului raportului de expertiză contabilă judiciară şi a concluziilor sale, direct părţilor implicate în actul judiciar. Expertul contabil, trebuie să depună raportul său la organul în drept, care a dispus expertiza contabilă, judiciară, de unde cei interesaţi îl pot consulta în condiţiile legii.

c) Expertul contabil, numit din oficiu sau la cererea unei părţi într-o cauză judiciară, trebuie să se abţină de la contactarea părţilor implicate în actul judiciar, în afara procedurilor prevăzute de lege. Astfel, în cazul proceselor civile, dacă este nevoie de o lucrare la faţa locului, aceasta nu poate fi făcută decât după citarea părţilor cu confirmare de primire, arătându-li-se zilele şi orele când încep şi se continuă lucrările expertizei contabile. În procesele penale, expertul contabil poate lua legătura cu inculpaţii, numai cu încuviinţarea şi în condiţiile stabilite de organul de urmărire penală sau de instanţa de judecată. În toate cazurile, informaţiile şi explicaţiile primite de expertul contabil în contactele sale cu părţile implicate în actul judiciar, trebuie să rămână confidenţiale.

e. Acceptarea experţizelor contabile

Solicitările adresate experţilor contabili, privind efectuarea de expertize contabile, nu pot fi refuzate, decât dacă există motive temeinice.

Totuşi, expertul contabil, înainte de a accepta efectuarea unei expertize contabile, trebuie să-şi analizeze posibilitatea de a-şi îndeplini

Scanned with OKEN Scanner

misiunea, ținând seama în special de regulile de independență, competență şi incompatibilitate.

Misiunea privind efectuarea unei expertize contabile, nu poate fi refuzată pe motive etnice, religioase, politice sau de altă natură, deoarece expertiza contabilă este un act de probă ştiințifică.

Calitatea de expert contabil, este incompatibilă cu cea de martor în aceeaşi cauză, calitatea de martor având întâietate. Expertul contabil se află în incompatibilitate, dacă există împrejurări din care rezultă, că este interesat sub orice formă el, soțul (soția) sau vreo rudă apropiată, în soluționarea cauzei, într-un anumit mod, care l-ar determina pe expertul contabil să fie subiectiv.

Pot fi asimilate cu „împrejurări, din care rezultă că este interesat sub orice formă" următoarele situații, în care s-ar putea găsi expertul contabil:

- -dacă, în calitatea de organ de control, colaborator sau consilier, al unei părți în proces, s-a pronunțat asupra unor aspecte ori a luat parte la întocmirea actelor primare, a evidențelor tehnico-operative sau la elaborarea situațiilor financiare anuale, care fac obiectul dosarului supus judecății.
- -dacă, în calitate de expert contabil, şi-a exprimat o prima opinie, în aceeaşi cauză supusă judecății, deoarece primează prezumția, că ar fi interesat în susținerea primei soluții. În particular, expertul contabil, care a efectuat o expertiză extrajudiciară la cererea unei părți, în proces se află în incompatibilitate cu calitatea de expert numit din oficiu. Dacă îndeplineşte condițiile de independență şi de competență, poate accepta calitatea de expert contabil recomandat de parte.

f. Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile

Expertizele contabile, trebuie efectuate în mod responsabil, responsabilitatea expertizelor contabile judiciare, este întărită prin jurământ, iar a celor extrajudiciare prin contract.

Responsabilitatea efectuării expertizei contabile judiciare, este întărită de depunerea unui jurământ, adecvat confesiunii religioase a expertului contabil după cum urmează:

-expertul contabil de confesiune religioasă creştină, va depune cu mâna pe cruce sau pe Biblie jurământul: *Jur că voi spune adevărul şi că nu voi ascunde nimic din ceea ce ştiu. Aşa să-mi ajute Dumnezeu.*

-expertul contabil fără confesiiune religioasă, va depune jurământul: *jur pe onoarea şi pe conştiință, că voi spune adevărul,şi că nu voi ascunde nimic din ceea ce ştiu.*

Expertul contabil, care din motive de conştiință sau confesiune religioasă, nu depune jurământ, va rosti formula*: mă oblig să spun adevărul şi să nu ascund nimic din ceea ce ştiu.*

Scanned with OKEN Scanner

Toate dispoziţiile procedurale, cu privire la citare, aducerea cu mandat şi sancţionarea martorilor, care lipsesc de la judecată, sunt aplicabile expertului contabil numit, pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare.Dacă expertul contabil numit, pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare, nu se înfăţişează la citarea organelor în drept, care l-a numit, acestea sunt abilitate să dispună înlocuirea lui.

Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile extrajudiciare, trebuie să rezulte din contractul încheiat, între expertul contabil şi client.

4.3. Norme de lucru specifice misiunilor de expertiză contabilă[52]

a. Dispunerea expertizelor contabile judiciare şi numirea experţilor contabili

Expertizele contabile judiciare, pot fi dispuse numai de către organele îndreptăţite de lege, pentru administrarea probei cu expertiza.

Numirea expertului sau experţilor contabili, atât din oficiu cât şi recomandaţi de părţile în proces, se poate face numai de organul în drept, să dispună administrarea probei cu expertiza contabilă.

Sediul general al materiei de drept, privind administrarea dovezilor cu expertiza contabilă, este Codul de procedură civilă. Existând un Corp de experţi contabili, încredinţarea misiunilor privind efectuarea expertizelor contabile judiciare, se poate face numai acestora, respectându-se normele de comportament profesional specifice misiunilor privind expetizele contabile.

Instanţele de drept civil, atunci când consideră necesar să cunoască părerea unor experţi contabili, pot numi, la cererea părţilor sau din oficiu, unul sau mai mulţi experţi contabili prin **încheierea de şedinţă,** care trebuie să cuprindă:

a) numele expertului contabil sau experţilor contabili, numiţi din oficiu sau la cererea părţilor în proces;
b) obiectivele la care expertul contabil numit, trebuie să răspundă. Obiectivele expertizei contabile trebuie să fie formulate de instanţă concis, fără echivoc, şi fără a se solicita expertului contabil, să se pronunţe asupra încadrărilor legale ale faptelor supuse judecăţii;
c) termenul în care trebuie să se efectueze expertiza contabilă, ţinându-se seama de faptul că raportul de expertiză contabilă, trebuie depus la instanţa, care a dispus-o, cu cinci zile înainte de termenul de judecată. Dacă termenul iniţial fixat de instanţă pentru

[52] Standardul profesional 35 "Expertizele contabile"-Ghid de aplicare, Editura C.E.C.C.A.R. Bucureşti, 2007 pag. 22.

Scanned with OKEN Scanner

depunerea expertizei contabile judiciare este considerat de către expertul contabil ca fiind inadecvat, el este îndreptățit să solicite instanței un termen adecvat, minim necesar pentru efectuarea unei expertize contabile judiciare de calitate.

d) Plata expertului contabil, care trebuie să fie remuneratorie,dacă expertul contabil numit pentru efectuarea expertizei contabile judiciare, consideră onorariul stabilit de instanță neremuneratoriu, el este îndreptățit să solicite instanței mărirea acestuia.

Expertizele contabile judiciare, pot fi dispuse şi în cauze penale în conformitate cu prevederile Codului de procedură penală. În astfel de cauze organul de urmărire penală sau instanța de judecată, care a dispus efectuarea unei expertize contabile fixează un termen, la care sunt chemate părțile, precum şi expertul contabil, aducându-li-se la cunoştință întrebările, la care trebuie să răspundă expertul contabil şi precizându-li-se că au dreptul să facă observații cu privire la întrebări, şi că pot cere modificarea sau completarea lor.

Totodată, părțile sunt încunoştințate, că au dreptul să ceară numirea şi a câte unui expert recomandat, de fiecare dintre ele, care să participe la efectuarea expertizei. Procedural dispunerea expertizei contabile judiciare în cauze penale, se face prin **ordonanță,** emisă de organul de urmărire penală, care trebuie să conțină aceleaşi elemente ca şi **încheierea de şedință** pentru numirea experților contabili, în cauze civile.

Când efectuarea expertizelor contabile judiciare este supusă altor reglementări procedurale speciale, experții contabili numiți din oficiu sau recomandați de părțile în proces, trebuie să se conformeze reglementărilor procedurale respective, privind dispunerea expertizelor contabile judiciare şi numirea experților contabili.

b. Contractarea şi programarea expertizelor contabile

Efectuarea expertizelor contabile se face pe bază de contract, iar expertizele contabie contractate trebuie programate.

Programul de lucru, trebuie să stabilească natura, calendarul şi întinderea lucrărilor necesare, pentru îndeplinirea misiunii privind expertizele contabile contractate.

Experții, care vor cere sau vor primi mai mult decât plata statornicită, se vor pedepsi pentru luarea de mită (art 213 alin 1, Codul de procedură civilă). Este „leit motivul" pentru care expertizele contabile, indiferent de natura lor (judiciară sau extrajudiciară), trebuiesc contractate, unul dintre elementele fundamentale ale contractului, fiind mărimea onorariului.

Încheierile de şedință şi ordonanțele organelor de urmărire şi cercetare penală, acceptate de experții contabili numiți din oficiu sau la

Scanned with OKEN Scanner

recomandarea părților, **țin loc de contract** pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare.

Dacă în timpul efectuării expertizelor contabile, intervin elemente noi privind volumul şi întinderea lucrărilor, care nu au fost avute în vedere la acceptarea contractului inițial, experții contabili sunt îndreptățiți să ceară majorarea onorariului inițial.

În cazul expertizelor contabile judiciare, majorarea onorariului se face de către organul în drept, care a dispus efectuarea expertizei.

În cazul experizelor contabile extrajudiciare, majorarea onorariului se face prin act adițional la contractul inițial.

Expertizele contabile, trebuie efectuate şi depuse beneficiarului, la termenele convenite şi acceptate prin contract. Pentru încadrarea în aceste termene, este necesar să se elaboreze un program de lucru, în care să se precizeze, alături de obiectivele expertizei contabile, un calendar şi un buget de ore, pe fiecare capitol subdiviziune sau componentă în parte. Dacă este necesar programul de lucru, poate fi modificat în timpul realizării expertizelor contabile.

c. Delegarea şi supravegherea lucrărilor privind expertizele contabile

Efectuarea lucrărilor privind expertizele contabile judiciare, nu poate fi delegată de către experții contabili numiți din oficiu sau la recomandarea părților, asistenților sau colaboratorilor lor. În cazul expertizelor contabile extrajudiciare,expertul contabil poate delega, executarea unor lucrări asistenților sau colaboratorilor săi, păstrându-şi răspunderea finală, asupra conținutului şi concluziilor raportului de expertiză contabilă extrajudiciară.

În cazul expertizelor contabile judiciare, experții contabili numiți din oficiu sau la recomandarea părților, nu pot delega efectuarea lucrărilor, deoarece au fost nominalizați de către un organ în drept, să dispună proba cu expertiza contabilă, printr-un act procedural şi prin urmare trebuie să-şi îndeplinească personal şi integral mandatul.

d. Documentarea lucrărilor privind expertizele contabile

Documentarea lucrărilor, privind exprtizele contabile are un caracter particular, şi se limitează strict la ceea ce este necesar pentru a răspunde la obiectivele fixate expertului contabil, de către organul în drept, să dispună expertiza contabilă judiciară, prin încheierea de şedință sau ordonanță a organului de urmărire şi cercetare penală sau la obiectivele contractului privind expertiza contabilă extrajudiciară.

În vederea întocmirii raportului de expertiză contabilă, expertul contabil trebuie să studieze materialul documentar adecvat.

Studierea materialului documentar adecvat, constituie premisa şi condiția necesară, întocmirii unui raport de expertiză contabilă temeinic

Scanned with OKEN Scanner

fundamentat, bazat pe documente justificative şi evidenţieri contabile, şi nu pe prezumţii, declaraţii ale părţilor şi/sau ale martorilor.

Dacă obiectivele, (întrebările, punctele), la care trebuie să răspundă expertiza contabilă, vizează constatările consemnate în actele de control fiscal, gestionar sau de altă natură, efectuate de organe abilitate,expertul contabil trebuie să studieze actele de control cel puţin sub aspectele conţinutului şi întinderii controlului, precum şi al modului de stabilire a răspunderilor persoanelor implicate. În cazul în care s-au întocmit mai multe acte de control în aceeaşi cauză, ajungându-se la concluzii diferite, expertul contabil trebuie să studieze fiecare act de control în parte, arătând fundamentat cauzele, care au condus la concluzii diferite şi poziţia sa faţă de aceste concluzii.

În demersul său, expertul contabil, care a ajuns la concluzii fundamantate diferite, faţă de organul de control, este abilitat să ia contact cu acesta pentru a-şi elucida toate aspectele, pe care le implică efectuarea unei expertize contabile de calitate. Contactul şi consultarea organului de control, nu îl obligă pe expertul contabil să ajungă la un punct de vedere comun, ci doar la motivarea opiniilor diferite, care trebuiesc înserate în raportul de expertiză contabilă.

Orientativ, materialul documentar, pe care trebuie să-l studieze expertul contabil, în cazul expertizelor contabile judiciare, se compune din:

a) dosarul cauzei, în care s-a dispus o expertiză judiciară;
b) documentele justificative şi registrele contabile aflate în păstrarea părţilor implicate, în procesul judiciar sau în arhivele terţelor persoane, care au vreo legătură cu obiectivele expertizate;
c) procesele verbale, întocmite de organele de control abilitate, aflate atât în posesia acestora, cât şi în posesia persoanelor juridice şi/sau fizice controlate, care au vreo legătură cu obiectivele expertizate.

Particularizat, în cazul expertizelor contabile, dispuse în dosarele penale, expertul contabil are dreptul să ia cunoştinţă de conţinutul dosarului penal, numai cu încuviinţarea organului de urmărire penală sau a instanţei de judecată, cărora expertul contabil este abilitat să le ceară lămuriri, în legătură cu faptele sau împrejurările cauzei.

Pentru o mai temeinică înţelegere a evenimentelor şi a tranzacţiilor supuse expertizării, expertul contabil este abilitat să ceară, iar părţile interesate în expertiză să dea, explicaţii suplimentare. Aceste explicaţii nu trebuie date în scris şi nu constituie materialul documentar pentru expertizele contabile. Expertul contabil trebuie să aibă în vedere explicaţiile părţilor, dar trebuie să le analizeze în raport cu actele justificative şi contabile expertizate, menţionând în raportul de expertiză contabilă, concordanţa sau neconcordanţa dintre explicaţiile părţilor şi actele analizate.

Scanned with OKEN Scanner

Particularizat, în cazul expertizelor contabile dispuse în dosarele penale, părţile implicate pot da explicaţiile necesare expertului contabil, numai cu încuviinţarea şi în condiţiile stabilite de organul de urmărire penală sau de instanţa de judecată.

Materialul documentar examinat de expertul contabil, nu poate fi ridicat de către expertul contabil de la părţile, care îl au în păstrare. Dosarul de lucru al expertului contabil, în ceea ce priveşte documentarea expertizelor contabile, trebuie să cuprindă, după caz:

a) încheierea de şedinţă (în cauze civile), ordonanţa organului de urmărire şi cercetare penală sau contractul privind experizele contabile extrajudiciare;
b) raportul de expertiză contabilă, exemplarul expertului contabil, care justifică îndeplinirea misiunii;
c) eventuala corespondenţă, răspunsurile la întrebări suplimentare sau suplimentele de expertiză contabilă solicitate de organele în drept, care au dispus efectuarea expertizei contabile;
d) eventualele note personale ale expertului contabil, necesare fie redactării raportului de expertiză contabilă, fie urmăririi bugetului de timp şi decontării lucrărilor de expertiză contabilă, cu beneficiarii acestora.

4.4 Normele de raport specifice misiunilor de expertiză contabilă[53]

a. Redactarea raportului de expertiză contabilă

Lucrările şi concluziile expertizei contabile, se consemnează într-un raport scris, care trebuie să cuprindă cel puţin trei capitole: Capitolul I Introducere, Capitolul II Desfăşurarea Expertizei Contabile, Capitolul III Concluzii.

Când au fost numiţi sau angajaţi mai mulţi experţi contabili, în aceeaşi cauză, se întocmeşte un singur raport de expertiză contabilă. Dacă sunt deosebiri de păreri între experţi , opiniile separate, trebuiesc consemnate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă sau într-o anexă a acestuia.

Capitolul **I "Introducere,"** al raportului de expertiză contabilă, trebuie să cuprindă cel puţin următoarele **paragrafe:**

a) paragraful de identificare, al expertului contabil, nominalizat pentru efectuarea expertizei contabile, care trebuie să cuprindă informaţii cu privire la: numele şi prenumele expertului, domiciliul acestuia,

[53] Standardul profesional 35 "Expertizele contabile"-Ghid de aplicare, Editura C.E.C.C.A.R. Bucureşti 2007 pag. 31.

Scanned with OKEN Scanner

numărul carnetului de expert contabil şi poziția din Tabloul expertților contabili;

b) paragraful de identificare al organului, care a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare sau al clientului care a solicitat efectuarea expertizei contabile extrajudiciare. În acest paragraf se menționează:
   - în cazul expertizelor contabile judiciare, actul, care a stat la baza numirii expertului, respectiv închiderea de şedință sau ordonanță a organelor de urmărire penală, cu menționarea datei acestuia, denumirea şi calitatea procesuală a părților, domiciliul sau sediul social al acestora, numărul şi anul dosarului şi natura acestuia(civil sau penal).
   - în cazul expertizelor contabile extrajudiciare: denumirea clientului, domiciliul sau sediul social al acestuia, numărul şi data contractului, în baza căruia se efectuează expertiza contabilă solicitată;

c) paragraful privind identificarea împrejurărilor şi circumstanțelelor, în care a luat naştere litigiul, în care s-a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare sau contextul în care a fost contractată expertiza contabilă extrajudiciară;

d) paragraful privind identificarea obiectivului expertizei contabile judiciare,în care formularea obiectivului expertizei contabile,se preia „ad-literam" din formularea acestuia, în încheierea de şedință (în cauze civile) respectiv în ordonanța organelor de urmărire şi cerecetare penală (în cauze penale). În cazul expertizelor contabile extrajudiciare formularea obiectivului acestora trebuie să fie acel din contract;

e) paragraful privind identificarea datei sau perioadei şi a locului, în care s-a efectuat expertiza contabilă. În cazul expertizelor contabile dispuse de organele în drept, în cauze civile, data şi locul începerii lucrărilor expertizei contabile, trebuie documentate prin citarea părților prin scrisoare cu aviz de primire.

f) paragraful privind identificarea materialului documentar, care are o legătură cauzală cu obiectivul expertizei contabile şi care a stat la baza întocmirii raportului de expertiză contabilă. Materialul documentar nominalizat în acest paragraf, trebuie să fie strict adecvat necesităților de documentare a obiectivelor expertizei contabile judiciare sau extrajudiciare.

g) paragraful privind identificarea datei sau perioadei, în care s-a redactat raportul de expertiză contabilă, cu menționarea expresă, dacă s-au mai efectuat sau nu alte expertize contabile având acelaşi obiectiv.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, în acest paragraf trebuie menționat, dacă s-au folosit lucrările altor experți (contabili, tehnicieni etc.), problemele ridicate de părțile interesate în expertiză şi explicațiile date de acestea în timpul efectuării expertizei;

h) paragraful privind identificarea datei inițiale, până la care raportul de expertiză contabilă trebuie depus la beneficiar şi indicarea eventualelor perioade de prelungire față de termenul inițial.

Capitolul **II** Desfăşurarea Expertizei, al raportului de expertiză contabilă, trebuie să conțină câte un paragraf distinct pentru fiecare obiectiv al expertizei contabile,şi care trebuie să cuprindă o descriere amănunțită a operațiilor efectuate de expertul contabil, cu privire la structura materialul documentar, actele şi faptele analizate, locul producerii evenimentelor şi tranzacțiilor, sursele de informații utitizate, dacă părțile interesate în expertiza contabilă au făcut obiecții sau au dat explicații, pe care expertul contabil le-a luat sau nu în considerare în formularea concluziilor sale. În fiecare astfel de paragraf, trebuie prezentate ansamblul calculelor şi interpretarea rezultatelor acestora. Dar, dacă aceste prezentări ar îngreuna înțelegerea expunerii de către beneficiarul raportului de expertiză contabilă, este recomandabil ca ansamblul calculelor, să se facă în **anexe la raportul de expertiză contabilă**, iar în textul expertizei contabile, să se prezinte doar rezultatele calculate şi interpretarea acestora.

Fiecare paragraf, din Capitolul II Desfăşurarea Expertizei, trebuie să se încheie cu concluzia (răspunsul) expertului contabil, care trebuie să fie precis, concis, fără echivoc, redactat într-o manieră analitică, ordonată şi sistematizată, fără a face aprecieri asupra calității documentelor justificative, a reprezentărilor contabile, a expertizelor şi actelor de control anterioare, şi nici asupra încadrărilor legale. Aceasta, deoarece expertul contabil analizează evenimente şi tranzacții, şi nu încadrarea judiciară a acestora. În cazuri deosebite, în care expertul contabil, în exercitarea misiunii sale, se confruntă cu acte şi documente, care nu întrunesc condițiile legale, care exprimă situații nereale sau care sunt suspecte, el nu trebuie să le ia în considerare în stabilirea rezultatelor concluziilor sale la obiectivul fixat expertizei contabile, dar trebuie să menționeze acestea în raportul de expertiză contabilă.

Dacă raportul de expertiză contabilă, este întocmit de mai mulți experți, care au opinii diferite, într-un paragraf al Capitolului II Desfăşurarea Expertizei, fiecare expert contabil trebuie să-şi motiveze detaliat şi documentat opinia pe care o susține.

De regulă, în expertizele judiciare, trebuie motivată separat opinia expertului recomandat de parte, în raport cu opinia expertului numit din oficiu.

Capitolul **III Concluzii,** al raportului de expertiză contabilă, trebuie să conțină câte un paragraf distinct de concluzii, la fiecare obiectiv al

Scanned with OKEN Scanner

expertizei contabile, preluat în maniera, în care a fost formulat în Capitolul II Desfăşurarea Expertizei.

Raportul de expertiză contabilă, întocmit în structura prezentată anterior este un raport de expertiză contabilă obişnuit, necalificat. Un astfel de raport de expertiză contabilă, nu poate conține concluzii alternative, la obiectivul fixat expertului contabil.

Dacă expertul contabil, în promovarea raționamentului său profesional, consideră necesar să-şi exprime părerea asupra obiectivului expertizei contabile, asupra faptului dacă întrebările, care i-au fost fixate sunt suficiente sau nu în clarificarea obiectivului expertizei, sau cu privire la alte aspecte, asupra cărora doreşte să rețină atenția beneficiarului expertizei, poate face acest lucru fie:

a) **în finalul** Capitolul III Concluzii, după paragraful cuprinzând răspunsul la obiectivul expertizei contabile;
b) într-un **capitol distinct,** Capitolul IV, intitulat Considerații personale ale expertului contabil.

În prezentarea considerațiilor sale personale, în raportul de expertiză contabilă, expertul contabil trebuie să se conformeze normelor de etică şi deontologie ale profesiei contabile liberale, în special celor privind confidențialitatea. Conținutul şi întinderea considerațiilor personale într-un raport de expertiză contabilă, țin de raționamentul profesional al expertului contabil. Aceste considerații trebuie limitate la strictul necesar sau impus de lege în cazul expertizelor contabile judiciare şi pot fi mai extinse în cazul expertizelor contabile extrajudiciare.

Raportul de expertiză contabilă, care cuprinde considerații personale ale expertului contabil, este calificat drept raport de expertiză contabilă cu observații.

În cazuri cu totul deosebite, expertul contabil se poate afla în imposibilitatea întocmirii unui raport de expertiză contabilă, din cauza inexistenței documentelor justificative şi/sau evidențelor contabile care să ateste evenimentele şi tranzacțiile supuse expertizării. În astfel de cazuri se va întocmi un, RAPORT DE IMPOSIBILITATE A EFECTUĂRII EXPERTIZEI CONTABILE, care va avea aceeaşi structură ca un raport de expertiză contabilă obişnuit, dar care în Capitolul II Desfăşurarea Expertizei şi Capitolul III Concluzii, va prezenta justificat şi fundamentat cauzele, care conduc la imposibilitatea efectuării expertizei contabile, *comandate* de beneficiarul acesteia.

Anexele la raportul de expertiză contabilă, indiferent de tipul acestuia (obişnuit, cu observații sau cu imposibilitatea efectuării expertizei contabile), fac parte integrantă, din raportul de expertiză contabilă şi se întocmesc de către experții contabili, cu scopul de a susține o constatare din cuprinsul raportului de expertiză contabilă.

Scanned with OKEN Scanner

Anexele la raportul de expertiză contabilă, trebuie întocmite atunci şi numai atunci, când există necesitatea de documentare a unei constatări, din raportul de expertiză contabilă, ele având menirea să degreveze conținutul raportului de expertiză contabilă, de prezentări prea detaliate, cifre multiple sau alte elemente de natură similară. Nu pot constitui anexe la raportul de expertiză contabilă, documentele justificative sau registrele contabile originale sau reproduse prin tehnici de multiplicare. Anexele raportului de expertiză contabilă sunt un *produs* al muncii expertului contabil.

b. Semnarea şi depunerea raportului de expertiză contabilă

Raportul de expertiză contabilă se parafează şi se semnează filă de filă, inclusiv anexele.

Raportul de expertiză contabilă, se depune la beneficiarul acestuia în termenul legal sau contractual.

Pentru a evita orice dispută, cu privire la originalitatea raportului de expertiză contabilă, acesta, inclusiv, anexele, se parafează şi se semnează de către expertul contabil, la fiecare pagină în parte.

Toate exemplarele parafate şi semnate de expertul contabil în original, au calitatea de raport de expertiză contabilă originale iar toate celelalte, au calitatea de copii, indiferent de tehnicile de multiplicare.

Raportul de expertiză contabilă, nu se semnează de către niciuna dintre părțile interesate, în efectuarea expertizei contabile.

De regulă rapoartele de expertiză contabilă, se întocmesc în două exemplare originale: unul pentru organul, care a dispus sau partea care a solicitat efectuarea expertizei contabile şi unul pentru expertul contabil, care a efectuat expertiza contabilă. Numărul de exemplare originale poate fi mai mare, dacă beneficiarul raportului de expertiză solicită acest lucru.

Raportul de expertiză contabilă judiciară, se depune la organele, care au dispus-o, cu cel puțin cinci zile înainte de data stabilită pentru judecată. Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară, se predă clientului care a solicitat-o la locul şi la termenul prevăzut în contract.

Scanned with OKEN Scanner

4.5. Metodologia de verificare şi avizare a expertizelor contabile judiciare[54]

a. Necesitatea verificării şi avizării expertizelor contabile judiciare

Realizarea unor lucrări de calitate, de către toţi membrii Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România, este o problemă de prestigiu profesional, atât la fiecare expert contabil şi/sau contabil autorizat în parte, cât şi al profesiei contabile liberale în ansamblul său.

Unele deficienţe, în special pe linia expertizelor contabile judiciare, au fost sesizate atât de către beneficiarii lucrărilor de expertize contabile judiciare, cât şi de către experţii contabili prestatori ai unor astfel de lucrări.

În sinteză, organele judiciare beneficiare, ale rapoartelor de expertiză contabilă judiciară reclamă:

a) Experţii contabili, care nu răspund în unele cazuri complet şi clar la obiectivele stabilite, nu formulează concluzii clare.
b) În alte cazuri, îşi depăşesc competenţa, formulând răspunsuri de ordin juridic, la unele întrebări.
c) Răspund la solicitări sau depun cu întârziere rapoartele de expertiză contabilă, pentru diferite motive mai mult sau mai puţin întemeiate.

În *contrapondere*, experţii contabili opinează:

a) Instanţele de judecată în multe cazuri, nu fixează obiectivele expertizei,ci transmit expertului întrebările puse de părţile implicate în cauză, iar acestea sunt tendenţioase şi neclare.
b) Se stabilesc termene, prea scurte în raport cu volumul de muncă necesar, pentru rezolvarea întrebărilor puse pentru soluţionarea cauzei respective.
c) Onorariul provizoriu, nu se stabileşte în raport cu perioada expertizei şi cu volumul documentelor, care urmează a se examina pentru a răspunde la întrebările puse, şi nu este consultat expertul contabil în acest sens.
d) Numirea experţilor contabili, se face preferenţial şi nu se ţine cont de competenţa profesională, a expertului contabil pe ramurile de activitate în care s-a format.

În vederea înlăturării unor astfel de neajunsuri, **Corpul** a luat următoarele **iniţiative:**

a) A elaborat Norma profesională nr 35. *Norma şi comentariile misiunilor privind expertizele contabile,* precum şi prezentul ghid de aplicare a acestei norme.

[54] Standardul profesional 35 "Expertizele contabile"-Ghid de aplicare, Editura C.E.C.C.A.R. Bucureşti, 2007 pag. 218.

Scanned with OKEN Scanner

b) A organizat, începând cu data de 1 ianuarie 2003, activitatea de verificare a calității de expertiză contabilă judiciară, prin experți contabili verificatori, angajați în cadrul fiecărei filiale CECCAR.
c) A elaborat norme metodologice privind desfăşurarea activității experților contabili verificatori, angajați în structura filialelor CECCAR.

b. Selectarea şi angajarea experților contabili verificatori

Experții contabili verificatori, sunt angajați de către Secretariatul General al Corpului, la propunerea preşedinților de filiale, pe durată nedeterminată, cu contracte de muncă full-time sau part-time, iar în funcție de volumul de lucrări potrivit specificului şi condițiilor concrete din fiecare filială, din punct de vedere tehnic- profesional experții contabili verificatori sunt subordonați Comisiei pentru urmărirea Aplicării Normelor Profesionale şi Auditului Calității, iar din punct de vedere administrativ fac parte din structura organizatorică a filialei, în cadrul Secțiunii Experților Contabili.

Condițiile, care trebuie îndeplinite pentru ocuparea postului de expert verificator sunt:

a) să fie expert contabil activ, să aibă o practică în expertize contabile, de minim cinci ani;
b) să fie cu plata cotizației la zi;
c) să beneficieze de o pregătire profesională desăvârşită;
d) să beneficieze de capacitate de muncă sporită şi să se poată adapta condițiilor de stres;
e) să se bucure de o moralitate ireproşabilă;
f) să facă dovada, prin cel puțin două recomandări, că a beneficiat de un comportament personal şi profesional ireproşabil, de la înscrierea în Corp, până în prezent şi că răspunde cerințelor din puncte de vedere al independenței, al conflictului de interese şi al celorlalte aspecte etice şi deontologice;
g) să cunoască şi să aplice în lucrările profesionale prevederile, *Codului etic național al profesioniților contabili din România şi Normele profesionale emise de CECCAR;*
h) să fie efectuat, până la solicitarea angajării ca expert contabil verificator, cel puțin 20 de expertize contabile judiciare.

Pe baza informațiilor şi a documentelor prezentate pentru îndeplinirea condițiilor de mai sus, secretarul filialei întocmeşte un raport, care este supus dezbaterii Consiliului filialei.

Dosarul conținând documentele şi raportul analizat în Consiliul filialei, împreună cu avizul favorabil al acestuia, se trimit secretarului general al Corpului, care împreună cu Secțiunea de specialitate, va organiza testul-interviu, în vedera angajarii.

Scanned with OKEN Scanner

c. Atribuţiile experţilor contabili verificatori

Experţii contabili verificatori au următoarele **atribuţii:**

a) verificarea lucrărilor de expertiză contabilă judiciară, înainte de depunerea acestora la organele, care le-au solicitat;
b) întocmirea referatelor de verificare tehnico-profesională, asupra lucrărilor de expertiză contabilă, aflate pe rol la comisiile de disciplină ale filialelor, la cerera acestor comisii;
c) elaborarea documentelor de evidenţă a activităţilor desfăşurate şi raportate.

În îndeplinirea acestor atribuţii, auditorii de calitate vor **proceda** astfel:

a) Studiază raportul de expertiză, urmărind dacă:
   - în elaborarea lucrării, experţii contabili au respectat în totalitate, prevederile *Standardului profesional nr 35/2000;*
   - obiectivele stabilite au fost tratate corespunzător, iar răspunsurile date au fost susţinute prin acte şi documente, care au legătură cu cauza;
   - autorii lucrării, nu s-au îndepărtat de ştiinţa contabilităţii, procedând la încadrări juridice ale faptelor sau la efectuarea de operaţiuni şi lucrări, care presupun alte cunoştinţe decât cele contabile;
   - autorii lucrărilor, au respectat prevederile Codului etic naţional al profesioniştilor contabili.
b) Analizează opiniile separate sau rapoartele experţilor contabili-consilieri ai părţilor, urmărind aceleaşi obiective, ca în cazul raportului de expertiză.
c) Verifică starea de independenţă a expertului contabil în raport cu cauza şi mandatul primit pe baza declaraţiei (model anexat), semnate şi date pe propria răspundere de către expertul contabil; declaraţia se apostilează de către auditorul de calitate cu menţiunea „dată în faţa noastră".

Folosind exclusiv legea, ştiinţa contabilităţii şi normele profesionale, expertul contabil verificator solicită autorilor lucrărilor de expertiză contabilă să şi le revadă, în funcţie de observaţiile făcute, şi va proceda astfel:

a) Dacă nu sunt observaţii sau dacă lucrările sunt refăcute, expertul contabil verificator, va aplica pe prima pagină a lucrărilor analizate, **ştampila drepunghiulară** de verificare, va semna şi va aplica ştampila filialei.

b) Dacă sunt observaţii, iar rapoartele de expertiză contabile judiciară nu sunt refăcute, în spiritul observaţiilor expertul contabil verificator,acesta trebuie să întocmească un referat cu constatările şi observaţiile sale, pe care să-l ataşeze, în original, raportului de expertiză

Scanned with OKEN Scanner

contabilă judiciară, ce urmează a fi depus organului judiciar, care a solicitat expertiza, spre informarea şi decizia acestuia.

În îndeplinirea acestor atribuţii, expertul contabil verificator, colaborează cu biroul de expertiză, din cadrul Tribunalului Judeţean şi cu celelalte organe beneficiare ale lucrărilor de expertiză efectuate de membrii Corpului.

d. Verificarea tehnică profesională a lucrărilor de expertiză contabilă, aflate pe rolul comisiilor de disciplină ale filialelor

Comisiile de disciplină, de pe lângă consiile filialelor, sunt competente, să judece abaterile disciplinare săvârşite de membrii Corpului, prin încălcarea cu vinovăţie a obligaţiilor acestora, inclusiv a regulilor privind conduita etică şi profesională. Dacă pe rolul comisiilor de disciplină, de pe lângă consiliile filialelor CECCAR, se află dosare, care vizează abateri ale experţilor contabili în legătură cu lucrările, pe care aceştia le-au executat, expertului contabil verificator îi revine atribuţia ca, la cererea comisiei de disciplină să verifice, din punct de vedere tehnico-profesional, calitatea acestor lucrări.

În îndeplinirea acestor atribuţii, expertul contabil verificator colaborează cu comisia de disciplină din cadrul filialei, precum şi cu sectorul din cadrul Secreteriatului General al Corpului.

e. Evidenţa activităţii desfăşurate de experţii contabili verificatori şi raportarea acesteia

Pentru evidenţa activităţii desfăşurate, expertul contabil verificator, ţine „Registrul de evidenţă", care va fi tipărit prin grija Secretariatului General al Corpului.

Semestrial, până la data de 20 a lunii următoare, expertul verificator prezintă consiliului filialei, un Raport pentru analiză şi măsuri, un exemplar fiind trimis, Comisiei de specialitate a Corpului, pentru centralizare şi analiză la nivelul întregi ţări.

Comisia de specialitate, organizează semestrial, schimburi de experienţă, analize, seminarii şi reuniuni de lucru cu toţi experţii verificatori, la care sunt invitaţi să participe reprezentanţi ai organismelor beneficiare ale lucrărilor de expertiză contabilă.

Deşi, deocamdată acestă metodologie de verificare şi analizare, vizează numai expertizele contabile judiciare, apreciem că, pe măsura creării posibilităţilor tehnico-organizatorice, aceasta trebuie să se extindă şi asupra expertizelor contabile extrajudiciare.

Scanned with OKEN Scanner

4.6. RĂSPUNDEREA EXPERŢILOR CONTABILI[55]

Având în vedere importanţa şi implicaţiile, pe care le pot avea expertizele contabile, în special cele judiciare, asupra soluţionării cauzelor în care sunt dispuse, experţii contabili au obligaţia legală şi morală de a-şi desfăşura activitatea cu o deosebită obiectivitate, de a da dovadă de o ţinută etică şi profesională deosebită. În cazuri contrare, îşi pot atrage asupra lor răspunderea disciplinară, contravenţională, penală şi civilă, după caz.

a. Răspunderea discilinară

Răspunderea discilinară a experţilor contabili şi a contabililor autorizaţi, este reglemantată de legea de organizare a activităţii de expertiză contabilă care, în funcţie de gravitatea abaterilor săvârşite, stabileşte următoarele sancţiuni discilinare:

a) Mustrare;
b) Avertisment scris;
c) Suspendarea dreptului de a exercita profesia de expert contabil(...) pe o perioadă de timp de la 3 luni la 1 an;
d) Interzicerea dreptului de a exercita profesia de expert contabil.

Printre faptele săvârşite în legătură cu expertizele contabile, care pot atrage răspunderea discilinară a experţilor contabili pot fi enumerate:

a) efectuarea de expertize contabile extrajudiciare, fără contract scris de prestări servicii sau pe baza unui contract, în care nu a fost înscris calitatea profesională de expert contabil;
b) nerespectarea obligaţiei de păstrare a secretului profesional;
c) nerespectarea, Normei profesionale CECCAR nr 35 *norma şi comentariile misiunilor privind expertizele contabile;*
d) efectuarea de expertize contabile judiciare şi/sau extrajudiciare, fără viză anuală pentru exercitarea profesiei, legal acordată;
e) încălcarea, cu intenţie, prin acţiune sau omisiune, a normelor de lucru privind exercitarea profesiei, elaborate de Corp, dacă fapta a avut ca urmare producerea unui prejudiciu moral sau material.

Faptele enumerate nu sunt exhaustive, ci exemplificative. Punerea în mişcare a răspunderii disciplinare, se poate face fie în urma reclamaţiilor îndreptate contra unui expert contabil , fie în urma autosesizării Corpului în cadrul activităţii de control de calitate al expertizelor contabile.

Sancţiunile disciplinare împotriva experţilor contabili se aplică de către comisiile de disciplină, de pe lângă filialele CECCAR sau de către Comisia de disciplină de pe lângă Consiliul Superior al Corpului Experţilor

[55] Standardul profesional 35 "Expertizele contabile"-Ghid de aplicare, Editura C.E.C.C.A.R. Bucureşti, 2007 pag. 228.

Scanned with OKEN Scanner

Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România, potrivit procedurilor reglementate de regulamentele Corpului.

b. Răspunderea contravenţională sau administrativă

Răspunderea contravenţională sau administrativă a expertului contabil este reglementată de dreptul procesual, şi anume:

b.1 Codul de procedură civilă, art. 205, stipulează: (1) *Dispoziţiile privitoare la citarea, aducerea cu mandat şi sancţionarea martorilor care lipsesc sunt, deopotrivă, aplicabile experţilor; (2) Dacă expertul contabil nu se înfăţişează, instanţa poate dispune înlocuirea lui.* Coroborând aceste reglementări cu cele privitoare la martori, rezultă, că în procesul civil expertul contabil poate fi sancţionat administrativ prin:

a) înlocuirea lui de către instanţă(art. 205, alin. 2, Cod procedură civilă);
b) aducerea în instanţă a expertului contabil, cu mandat (art. 188, alin. 2, Cod procedură civilă), în caz de pricini urgente sau pentru a da lămuriri atunci când i se cere (art. 211, Cod procedură civilă);
c) trimiterea expertului contabil în faţa autorităţilor penale, în caz de bănuieli puternice de ascundere a adevărului sau de luare de mită, caz în care instanţa va încheia un proces-verbal în acest sens(art. 199, Cod procedură civilă).

b.2. Codul de procedură penală, art 198, stipulează sancţionarea cu amendă judiciară, a următoarelor abateri săvârşite de expertul contabil în cursul derulării procesului penal:

a) lipsa nejustificată a expertului contabil de la procesul penal, atunci când este citat;
b) tergiversarea de către expert a îndeplinirii însărcinărilor primite, respectiv a efectuării şi depunerii raportului de expertiză contabilă judiciară.

Potrivit art 199 din Codul de procedură penală, amenda se aplică de organul de urmărire penală, prin ordonanţă, iar de instanţa de judecată, prin încheiere. Persoana amendată, poate cere scutirea de amendă ori reducerea amenzii. Cererea de scutire sau de reducere se poate face în termen de 10 zile de la comiterea ordonanţei ori a încheierii de amendare. Dacă persoana amendată justifică, de ce nu şi-a putut îndeplini obligaţia, organul de urmărire penală sau instanţa de judecată, apreciind, dispune scutirea sau reducerea amenzii.

c. Răspunderea penală

Coroborat cu reglementările procedurale, experţii contabili, în special în contextul efectuării expertizelor contabile, pot intra sub incidenţa unor infracţiuni, în cazul realizării elementelor constitutive ale acestora, cum ar fi:

Scanned with OKEN Scanner

a) **luarea de mită,** reprezentând *fapta funcționarului care, direct sau indirect, pretinde ori primeşte, bani sau alte foloase, care nu i se cuvin ori acceptă promisiunea unor astfel de foloase sau nu o respinge, în scopul de a îndeplini, a nu îndeplini ori a întârzia îndeplinirea unui act privitor la îndatoririle sale de serviciu sau în scopul de a face un act contrar acestor îndatoriri.*

b) Infracțiunea de luare de mită, se pedepseşte, cu închisoarea de la 3 la 12 ani şi interzicerea unor drepturi. Banii, valorile sau orice alte lucruri, care au făcut obiectivul luării de mită se confiscă, iar dacă acestea nu se găsesc, condamnatul este obligat la plata echivalentului lor în bani.

c) **mărturie mincinoasă,** reprezentând *fapta martorului care, într-o cauză penală, civilă, disciplinară sau în orice altă cauză în care se ascultă martori, face afirmații mincinoase ori nu spune tot ce ştie privitor la împrejurările esențiale asupra cărora a fost întrebat.*

d) Mărturia mincinoasă *se pedepseşte cu închisoarea de la 1 la 5 ani. Mărturia mincinoasă nu se pedepseşte dacă în cauzele penale, mai înainte de a se produce arestarea inculpatului, ori în toate cauzele, mai înainte de a se fi pronunțat o hotărâre sau după ce s-a dat o soluție ca urmare a mărturiei mincinoase, martorul îşi retrage mărturia.*

Dacă retragerea mărturiei (expertizei contabile), a intervenit în cauzele penale, după ce s-a produs arestarea inculpatului, sau în toate cauzele după ce s-a pronunțat o hotărâre sau după ce s-a dat o soluție ca urmare a mărturiei mincinoase, instanța va reduce pedeapsa, potrivit art 76. Art 76 din Codul penal vizează aplicarea pedepselor penale în cazul existenței circumstanțelor atenuante. Potrivit acestui articol din Codul penal, *când minimul special al pedepsei închisorii este de un an sau mai mare, pedeapsa se coboară sub acest minim, până la minimul general.* Minimul general al pedepsei cu închisoarea este de 15 zile (art 53, alin 1, lit 6, Cod penal).

e.favorizarea infractorului, reprezentând *ajutorul dat unui infractor, fără o înțelegere stabilită înainte sau în timpul săvârşirii infracțiunii, pentru a îngreuna sau zădărnici urmărirea penală, judecata sau executarea pedepsei, ori pentru a asigura infractorului folosul sau produsul infracțiunii.*

Favorizarea infractorului, se pedepseşte cu închisoarea de la 3 luni la 7 ani. Pedeapsa aplicată favorizatorului, nu poate fi mai mare decât pedeapsa prevăzută de lege pentru autor.

Expertul contabil poate răspunde penal şi pentru alte infracțiuni, dacă sunt întrunite elementele constitutive ale respectivelor infracțiuni.

Scanned with OKEN Scanner

d. Răspunderea civilă

Răspunderea civilă a expertului contabil poate fi instituită în temeiul art 998 din Codul civil, potrivit căruia orice faptă a omului, care cauzează altuia prejudiciu, obligă pe acela din a cărui greşală s-a ocazionat a-l repara.

Literatura juridică relevă că textele art 999-100 din Codul civil, consacră principii de răspundere atât de largi şi de cuprinzătoare, încât orice activitate prejudiciabilă este susceptibilă să intre sub incidenţa lor. În acest fel, în situaţiile în care lipseşte o reglementare expresă specială pentru angajarea răspunderii juridice, se recurge la aceste texte ale Codului civil.

Potrivit legii speciale, experţii contabili şi contabilii autorizaţi, garantează răspunderea civilă, privind activitatea desfăşurată prin subscrierea unei polite de asigurare sau prin vărsarea unei contribuţii la fondul de garanţie.

Pentru a veni în întâmpinarea punerii în aplicare a art 12 din O.G. nr 65/1994, Corpul fost iniţiatorul înfiinţării societăţii comerciale „ASIGURAREA ROMAS" care, în baza unei prime de asigurare incluse în cotizaţia fixă a membrilor activi ai Corpului, emite o *Poliţă de asigurare de răspundere civilă profesională, pentru o sumă asigurată minimă anuală.*

Potrivit acestei polite de asigurare SC „ASIGURAREA ROMAS" SA, acoperă în limita sumei asigurate, despăgubirile pe care asiguratul, este obligat prin hotărâre judecătorească pronunţată de o instanţă civilă, să le plătească unei terţe părţi pentru un prejudiciu de natură materială şi financiară, survenit ca urmare a următoarelor acte săvârşite în timpul exerciţiului profesional:

1) neglijenţă, superficialitate, omisiune sau neîndeplinire a obligaţiilor şi atribuţiilor specifice profesiei, în efectuarea următoarelor activităţi:

- ţinerea şi supravegherea contabilităţii;
- întocmirea, verificarea şi certificarea bilanţului contabil;
- efectuarea de analize economico-financiare sau tehnice;
- audit pe diferite domenii;
- expertizări contabile/tehnice;
- acordarea de consultanţă economico-financiară contabilă fiscală tehnică;
- întocmirea declaraţiilor fiscale;
- activităţi de cenzorat şi audit financiar-contabil;
  - evaluări administrative;
  - lichidări;
  - alte activităţi exercitate de liber profesionist.

Scanned with OKEN Scanner

2) **pierderea, deteriorarea sau distrugerea documentelor originale,** sau a suporturilor magnetice primite de asigurat, în vederea înregistrării şi preluării datelor financiare contabile sau evaluările tehnico-economice.

Experţii contabili sunt obligaţi să informeze imediat asiguratorul, asupra oricărei plângeri formulate împotriva lor, a oricărei informaţii sau incertitudini în legătură cu o acţiune sau a oricărui aspect negativ descoperit de o echipă de control financiar-contabil, care pot duce la apariţia unei cereri de despăgubiri împotriva lor.

SC"ASIGURAREA ROMAS" încheie polițe de asigurare pentru riscul profesional şi la alte sume asigurate, la solicitarea clienţilor(experţilor contabili). De asemenea, expertul contabil poate apela la orice altă societate de asigurări, care oferă servicii de asigurare a riscului profesional.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. Arens Loebbecke, *Audit, o abordare integrată*, ediția a 8-a, Editura ARC, Chişinău, 2003.
2. Benedict Guy,Keravel Rene, Evaluation du controle interne,Editura Comptable,Paris,2000.
3. Bostan Ionel, *Control şi audit public intern*, Editura Libris Iaşi, 2003.
4. Boulescu Mircea şi colab., *Control financiar-fiscal*, Editura România de mâine, Bucureşti, 2006.
5. Boulescu Mircea, Cadâr Fuat, Sistemul de *control financiar-fiscal* şi audit din România, Editura Economică, Bucureşti, 2005.
6. Crăciun Ştefan, *Audit financiar şi audit intern*, Editura Ecomică, Bucureşti, 2004.
7. Collins L.,VallinG, Audit et control interne,Editura Dallazs,Paris,2002.
8. Dobroțeanu Laurențiu şi Dobroțeanu Camelia-Liliana, *Audit, concepte şi practici*, Editura Economică, Bucureşti, 2002.
9. Florea Ioan, Florea Radu, Controlul economico-financiar, Editura C.E.C.C.A.R, Bucuresti,2000.
10. Florea Ioan, Florea Radu, Controlul economic, financiar şi gestionar, Editura C.E.C.C.A.R, Bucuresti, 2007.
11. Ghiță Marcel, Popescu Marin, *Auditul intern al instituțiilor publice*, Editura Economică, Bucureşti, 2006.
12. Munteanu Victor şi colab., *Control şi audit financiar-contabil*, Editura Lumina Lex, Bucureşti, 2003..
13. Oprean Ioan, *Control şi audit financiar-contabil*, Editura Intelcredo, Deva, 2002.
14. Oprean Ioan, Lenghel Radu, Auditul Financiar Contabil, Editura Dimitrie-Cantemir, Cluj-Napoca, 2007
15. Oprean Ioan, Lenghel Radu, Popa Irimie, Procedurile Auditului şi ale Controlului Fnanciar, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2007.
16. Renard Jacques, *Teoria şi practica auditului intern*, ediția a 4-a, Editat de M.F.P., Bucureşti, 2003.

Scanned with OKEN Scanner

17. Roman Constantin, Tabără Vasile, Control Financiar şi Audit Public, Editura Economică, Bucureşti, 2007.
18. Sandu Gheorghe, *Bazele auditului financiar*, Editura Dareco, Bucureşti, 2003.
19. Stoian Ana şi Ţurlea, Eugeniu, *Auditul financiar-contabil*, Editura Economică, Bucureşti, 2001.
20. Toma Marin, *Iniţiere în auditul situaţiilor financiare ale unei entităţi*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2005.
21. Yves Simon,Jofre P.,Encyclopedie de gestion,Editura Economica,Paris,2000.
22. *** Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată şi modificată în anul 2006.
23. * * * Legea nr. 82/191, Legea contabilităţii, republicată în anul 2007.
24. * * * OG nr. 65/1994 privind organizarea activităţii de expertiză contabilă şi a contabililor autorizaţi, modificată în anul 2007.
25. *** OUG nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, modificată şi republicată în 2003.
26. *** OG nr. 119/1999 privind controlul intern şi controlul financiar preventiv.
27. * * * Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern.
28. * * * OUG nr. 91/2003 privind organizarea Gărzii Financiare.
29. * ** O.M.F.P. nr. 38/2003 privind norme generale de exercitare a activităţii de audit public intern.
30. *** O.M.F.P. nr. 522/2003 pentru aprobarea normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlul financiar preventiv.
31. *** Legea 53/2003 privind Codul Muncii,modificată şi completată prin legea 94/2007.
32. *** OMFP nr. 1304/2004 privind modelul şi conţinutul formularelor şi documentelor utilizate în activitatea de inspecţie fiscală.
33. * * * OMFP nr. 1753/2004 privind inventarierea patrimoniului.
34. *** HG nr. 831/2004 pentru aprobarea normelor privind limitele admisibile în pocesul de comercializare.
35. *** OMFP nr. 889/2005 privind aprobarea normelor metodologice,pentru aparatul de control financiar al statului din subordinea Ministerului Finanţelor Publice.
36. * * * Legea nr. 85 din 2006 - Legea insolvenţei

Scanned with OKEN Scanner

37. * ** Legea nr. 338/2006 pentru completarea şi modificarea OG nr. 92/2003,privind Codul de procedură fiscală.
38. *** OMFP nr. 80 din 16 ianuarie 2007, pentru aprobarea modelului şi conținutului formularului 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat, Anexa nr. 3.
39. * * * Standardul profesional nr. 35 "Expertizele contabile"-Ghid de aplicare, Editura C.E.C.C.A.R, Bucuresti, 2007.
40. * * * *Standarde de Audit Intern*, elaborate de The Institute of Internal Auditors – I.I.T. – www.cafr.ro.
41. * * * *Standarde Internaționale de Audit (ISA)*, elaborate de IFAC, www. cafr.ro.

Scanned with OKEN Scanner